

Prezent dla Prenumeratorów

**PRZEWODNIK
PO ZMIANACH
W VAT
OD 1 LIPCA 2021**

Wydanie II

Przewodnik po zmianach w VAT od 1 lipca 2021

Tabela. Przegląd zmian w VAT od 1 lipca 2021 r. – zestawienie	4
1. Wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość.....	6
1.1. Towary mogące być przedmiotem WSTO	7
1.2. Ustalanie miejsca dostawy WSTO.....	8
1.3. Wybór opodatkowania dostaw w kraju przeznaczenia towarów	8
1.4. Rezygnacja z dokonanego wyboru	9
1.5. Ewidencja WSTO	9
1.6. Zasady opodatkowania sprzedaży w kraju przeznaczenia towarów	10
1.7. Dokumentowanie WSTO	10
1.8. Rejestracja dla podatników nieposiadających siedziby w Polsce	12
1.9. Przepisy przejściowe	12
2. Przesyłki towarów spoza UE	12
3. Nowe obowiązki operatorów interfejsów elektronicznych ułatwiających sprzedaż podatnikom spoza UE.....	15
3.1. Sprzedaż na odległość towarów importowanych	17
3.2. Wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość.....	17
3.3. Obowiązki ewidencyjne i dokumentacyjne operatora interfejsu elektronicznego	18
4. Zmiana zasad ustalania limitu dla usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych świadczonych na rzecz konsumentów z innych krajów UE.....	20
5. Unijna procedura VAT-OSS dla rozliczeń WSTO oraz usług świadczonych na rzecz konsumentów z UE	21
5.1. Wybór procedury VAT-OSS.....	22
5.2. Sposób rozliczenia VAT, gdy podatnik korzysta z procedury VAT-OSS	23
5.3. Prowadzenie ewidencji przez podatników korzystających z procedury VAT-OSS	24
5.4. Dokumentowanie dostaw, gdy podatnik korzysta z procedury VAT-OSS.....	25
6. Nieunijna procedura VAT-OSS dla podatników spoza UE świadczących usługi	25
7. Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych IOSS.....	26
7.1. Towary umieszczone w przesyłkach, które mogą być rozliczone według procedury IOSS	27
7.2. Ustalenie państwa członkowskiego, w którym należy złożyć zgłoszenie identyfikacyjne	27
7.3. Korzystanie z procedury IOSS przy pomocy pośrednika.....	28
7.4. Zasady rozliczania VAT, gdy podatnik korzysta z procedury	30
7.5. Zapłata należnego VAT	31
7.6. Obowiązek prowadzenia ewidencji	31

8.	Specjalna procedura rozliczeń VAT od importu dla podatników dostarczających importowe przesyłki	33
8.1.	Osoby, które mogą korzystać z nowej procedury	33
8.2.	Zasady poboru VAT	34
8.3.	Zasady składania deklaracji	35
8.4.	Termin zapłaty podatku.....	35
8.5.	Zasady prowadzenia ewidencji	36
9.	Rejestracja na PUESC i wymiana kas na kasy online przez podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE	36
10.	Zmiany zasad stosowania kodów w JPK_V7	37
10.1.	Kody GTU w ewidencji sprzedaży	37
10.2.	Kody transakcyjne w ewidencji sprzedaży i zakupów.....	40
10.3.	Zasady oznaczania dokumentów kodami.....	41
10.4.	Ewidencjonowanie korekt związanych z ulgą na złe długi.....	41
11.	Zmiany w zasadach dokonywania wpisów do nowego JPK.....	42
11.1.	Zapis u kupującego korekty „in minus”	42
11.2.	Zapis u sprzedawcy paragonów uznanych za faktury uproszczone	42
11.3.	Zapis u sprzedawcy dokumentów za przejazd autostradą i biletów	42
11.4.	Ewidencjonowanie WSTO i usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych	43

Przewodnik po zmianach w VAT od 1 lipca 2021

Tabela. Przegląd zmian w VAT od 1 lipca 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
1.	Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość	<p>Wprowadzono nowe zasady rozliczania sprzedaży wysyłkowej na rzecz osób prywatnych i podatników, którzy nie rozliczają WNT. Sprzedaż ta została nazwana wewnątrzwspólnotową sprzedażą towarów na odległość (WSTO) i zastąpiła dotychczasową sprzedaż wysyłkową na i z terytorium kraju. W porównaniu z obecnymi regulacjami:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ zmieniono zasady ustalania i wysokość limitów, po przekroczeniu których należy rozliczać VAT w kraju nabywcy, ■ wprowadzono możliwość korzystania przez sprzedawcę z unijnej procedury OSS, która pozwala na zbiorcze rozliczenie VAT bez potrzeby rejestracji w każdym kraju UE konsumpcji.
2.	Przesyłki towarów spoza UE	<p>Zmieniono zasady rozliczania VAT od dostaw towarów spoza UE w przesyłkach o wartości do 150 euro. W związku z tym zlikwidowano zwolnienie do 22 euro dla importu tych towarów w całej UE. VAT od importowanych towarów w przesyłkach będzie można zapłacić w jeden z następujących sposobów:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) na rzecz sprzedającego/interfejsu elektronicznego, który decyduje się na korzystanie z procedury IOSS, przy czym import tych towarów jest zwolniony z VAT; 2) przy imporcie do UE, jeśli sprzedawca/interfejs elektroniczny nie zdecyduje się na korzystanie z IOSS; wówczas rozliczenie będzie się odbywało poprzez: <ul style="list-style-type: none"> – pobór VAT z tytułu importu towarów od odbiorcy (konsumenta) przez osobę przedstawiającą towary organom celnym (poczta, firma kurierska, agencja celna), jeżeli ta osoba postanowi skorzystać ze szczególnej procedury, – stosowanie dotychczasowych procedur celnych, czyli zapłata VAT na rzecz organów celnych.
3.	Nowe obowiązki operatorów interfejsów elektronicznych ułatwiających sprzedaż podatnikom spoza UE	<p>Wprowadzono fikcję prawną, że podatnik, który ułatwia sprzedaż importowanych towarów poprzez użycie interfejsu elektronicznego, samodzielnie otrzymał te towary i dokonał ich dostawy. W związku z tym musi rozliczyć VAT z tytułu ich dostawy. Będzie tak, gdy ułatwia:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ sprzedaż na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro; gdy wartość przesyłki przekroczy 150 euro, podatnicy ułatwiający sprzedaż nie dokonują ich fikcyjnych dostaw, a tym samym nie rozliczają VAT za faktycznego dostawcę; ■ dokonanie przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE WSTO; ■ dokonanie przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem.

1	2	3
4.	Zmiana zasad ustalania limitu dla usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych świadczonych na rzecz konsumentów z innych krajów UE	Zmieniono zasady ustalania limitu sprzedaży w przypadku świadczenia usług elektronicznych, nadawczych, telekomunikacyjnych na rzecz konsumentów z UE, który decyduje o ustaleniu miejsca świadczenia. Ustalając limit, będziemy musieli wliczać do niego sumę całkowitej wartości netto nie tylko usług elektronicznych, telekomunikacyjnych, nadawczych, świadczonych na rzecz konsumentów z tego kraju, ale także dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych w ramach WSTO na rzecz konsumentów lub podatników nierozliczających WNT.
5.	Unijna procedura VAT-OSS dla rozliczeń WSTO oraz usług świadczonych na rzecz konsumentów z UE	Rozszerzono zakres stosowania dotychczasowej procedury unijnej MOSS, którą nazwano procedurę unijną (OSS). Zostały nią objęte: <ul style="list-style-type: none"> ■ usługi świadczone przez podatników mających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, ale nieposiadających siedziby w państwie członkowskim konsumpcji; będzie dotyczyła wszystkich usług świadczonych na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji, a nie tylko usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych, jak do tej pory; ■ WSTO; ■ dostawy towarów w państwie członkowskim dokonywane przez interfejsy elektroniczne ułatwiające te dostawy w rozumieniu art. 7a ust. 2 ustawy o VAT, jeżeli wysyłka lub transport tych towarów rozpoczyna się i kończy na terytorium kraju.
6.	Nieunijna procedura OSS dla podatników spoza UE świadczących usługi	Rozszerzono zakres stosowania nieunijnej procedury. Procedura nieunijna obejmie wszystkie usługi świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji.
7.	Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych IOSS	Wprowadzono nową procedurę szczególną IOSS, która pozwala na rozliczanie VAT należnego z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowanych w przesyłkach do 150 euro w państwie członkowskim konsumpcji (w kraju nabywcy) za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji. Oznacza to, że podatnik zobowiązany do rozliczania VAT w państwach konsumpcji nie musi się rejestrować w każdym z tych krajów, gdy dokona identyfikacji do procedury IOSS. Procedurą tą nie mogą być objęte wyroby opodatkowane akcyzą.
8.	Specjalna procedura rozliczeń VAT od importu dla podatników dostarczających importowe przesyłki	Wprowadzono nową procedurę na potrzeby pobierania VAT z tytułu importu towarów. Procedura ta pozwala w uproszczony sposób wykazać pobrany VAT od importu towarów przez operatorów pocztowych i podatników posiadających status upoważnionego przedsiębiorcy oraz odroczyć jego zapłatę, jeżeli towary: <ul style="list-style-type: none"> ■ są przedmiotem sprzedaży importowanych towarów na odległość, zatem nabywcą tych towarów są podmioty, które, co do zasady, nie są podatnikami – czyli zasadniczo konsumenci, ■ są umieszczone w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych i odpowiadającej równowartości 150 euro, ■ nie stosuje się do ich dostawy procedury IOSS, ■ nie są towarami podlegającymi podatkowi akcyzowemu.

1	2	3
9.	Rejestracja na PUESC i wymiana kas na kasy online przez podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE	Wprowadzono obowiązek zarejestrowania się na PUESC podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE. Muszą się zarejestrować do końca 2021 r. Mają również obowiązek wymiany do końca 2021 r. kas starego typu na kasę online.
10.	Zmiany zasad stosowania kodów w JPK_V7	<ol style="list-style-type: none"> 1. Doprecyzowano zasady stosowania kodów GTU. 2. Zrezygnowano z obowiązku stosowania kodu MPP. 3. Wprowadzono nowe kody w związku ze zmianami w e-commerce. 4. Wprowadzono obowiązek podawania terminu płatności lub zapłaty w przypadku ewidencjonowania korekt związanych z ulgą na złe długi. 5. Potwierdzono, że kodami GTU oznaczane są tylko faktury. 6. Potwierdzono, że kodami transakcyjnymi oznaczamy faktury i dokumenty wewnętrzne.
11.	Zmiany w zasadach dokonywania wpisów do nowego JPK	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uregulowano, że podstawą wpisu korekty, gdy nabywca nie otrzyma faktury korygującej, są dokumenty wewnętrzne. 2. Umożliwiono ewidencjonowanie biletów za przejazd autostradą oraz innych biletów za przejazd uznanych za faktury na podstawie dokumentu wewnętrznego. 3. Wprowadzono obowiązek odrębnego ewidencjonowania na podstawie dokumentu wewnętrznego WSTO oraz usług elektronicznych, nadawczych, telekomunikacyjnych świadczonych na rzecz konsumentów z innych krajów UE, udokumentowanych zbiorczym dokumentem. 4. Przedłużono bezterminowo możliwość wpisywania zbiorczo do ewidencji na podstawie raportów kasowych paragonów z NIP nabywcy do 450 zł.

+/- 1. Wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość

PRZED ZMIANĄ » Obecnie ustawodawca posługuje się pojęciem sprzedaży wysyłkowej. Zasady opodatkowania dla tej sprzedaży z Polski określa art. 23 ustawy o VAT. Natomiast sprzedaż na terytorium kraju wynika z art. 24 ustawy o VAT. Jest to sprzedaż na rzecz osób z innych krajów UE, które nie mają obowiązku rozliczenia wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, np. na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Zasadą jest, że miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, sprzedaży wysyłkowej jest kraj, do którego towar jest wysyłany. Od tej zasady istnieje wyjątek. Do czasu przekroczenia limitu sprzedaży, który dla każdego kraju UE jest ustalany odrębnie, sprzedaż może być opodatkowana w kraju sprzedawcy. Ponadto limit nie jest określony w jednej wysokości dla każdego kraju. Każdy kraj w swojej ustawie o VAT określa jego wysokość. Sprzedawca może zrezygnować z tej opcji i wybrać opodatkowanie w kraju przeznaczenia towaru, mimo że nie został przekroczony limit. Przekroczenie limitu dla danego kraju powoduje obowiązek rejestracji do VAT w tym kraju.

PO ZMIANIE » Od 1 lipca 2021 r. pojęcie sprzedaży wysyłkowej zostanie zastąpione wewnątrzwspólnotową sprzedażą towarów na odległość. Będziemy przez to rozumieć 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, 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.

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 VAT. Należy zatem uznać, że katalog podmiotów mogących być nabywcami w transakcjach WSTO nie uległ przy tym zmianie w porównaniu z instytucją sprzedaży wysyłkowej.

1.1. Towary mogące być przedmiotem WSTO

Zasady przewidziane dla sprzedaży wysyłkowej nie mają zastosowania, gdy przedmiotem dostawy są:

- nowe środki transportu, których nabycie kupujący rozlicza jako WNT, niezależnie od tego czy jest podatnikiem VAT,
- towary instalowane lub montowane z próbnym uruchomieniem lub bez niego – dla których miejscem dostawy jest zawsze kraj montażu, gdy nie mamy do czynienia z prostym montażem,
- towary opodatkowane według procedury marży.

W obecnym stanie prawnym ustawodawca nie wyłącza z WSTO dostaw wyrobów akcyzowych.

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
- znajdują się na jej terytorium oraz 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.

1.2. Ustalanie miejsca dostawy WSTO

Miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, będzie, tak jak do tej pory, miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabyw-

cy. Od tej zasady został przewidziany wyjątek. Towary będą mogły być opodatkowane w kraju sprzedawcy, jeśli:

- 1) posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego,
- 2) są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, w którym sprzedawca ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu,
- 3) nie został przekroczony limit sprzedaży ustalony dla danego kraju.

Od 1 lipca 2021 r. zmianie ulegną zasady ustalania tego limitu w porównaniu z obecnym stanem prawnym. Dla każdego kraju limit będzie wynosił tyle samo, to jest 10 000 euro. Dla polskiego sprzedawcy w przeliczeniu będzie to 42 000 zł. Jest to kwota netto, czyli pomniejszona o polski VAT lub podatek od wartości dodanej. Dostawy będą opodatkowane w kraju sprzedawcy, gdy:

- suma całkowitej wartości dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia w ramach WSTO oraz
- całkowita wartości usług elektronicznych, nadawczych, telekomunikacyjnych, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami,

pomniejszona o kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej, nie przekroczy w roku podatkowym lub w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro (42 000 zł). Jak z tego wynika, do limitu wliczamy także wartość wymienionych usług, jeśli również wykonujemy je na rzecz osób niebędących podatnikami z tego kraju UE.

Ustalenie limitu na poziomie 10 000 euro oznacza, że limity zostały znacznie obniżone. Do tej pory wynosiły 35 000 albo 100 000 euro lub ich równowartość, w zależności od kraju. Od 1 lipca 2021 r. próg dotyczący WSTO wynosi 10 000 euro rocznie i obejmuje całą sprzedaż towarów na odległość na rzecz nabywców we wszystkich państwach członkowskich UE oraz obrót z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Nie ustala się limitu odrębnie dla każdego kraju.

Jeżeli w trakcie roku podatkowego kwota limitu zostanie przekroczona, dostawy będą opodatkowane w kraju przeznaczenia towarów, począwszy od dostawy, w związku z którą przekroczono tę kwotę.

1.3. Wybór opodatkowania dostaw w kraju przeznaczenia towarów

Mimo nieprzekroczenia limitu sprzedaży do danego kraju sprzedawca może wybrać opodatkowanie dostaw w kraju przeznaczenia towarów. Z projektu objaśnień podatkowych wynika, że wybór nie może dotyczyć tylko jednego kraju, co oznacza, że dla pozostałych krajów nie można rozliczać VAT w Polsce. W tym celu należy złożyć zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonujemy tego wyboru.

Zawiadomienie będzie składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do naczelnika urzędu skarbowego. Minister Finansów został zobowiązany do udostępnienia na swojej platformie wzoru takiego zawiadomienia. Ma być to VAT-29. W zawiadomieniu będziemy podawać następujące dane:

- 1) informacje o miejscu i celu składania zawiadomienia;
- 2) dane dostawcy lub podatnika:
 - a) nazwę lub imię i nazwisko,
 - b) adres siedziby lub adres miejsca zamieszkania,
 - c) numer identyfikacji podatkowej;
- 3) informacje o wyborze miejsca opodatkowania lub o rezygnacji z dokonanego wyboru miejsca opodatkowania, niezbędne do określenia momentu tego wyboru i rezygnacji z niego;
- 4) dane kontaktowe, w tym numer telefonu i adres poczty elektronicznej, dostawcy lub podatnika, a w przypadku ustanowienia pełnomocnika – dane kontaktowe pełnomocnika.

Jeżeli zawiadomienie nie spełni tych wymogów, naczelnik urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia otrzymania zawiadomienia wezwie nas do jego uzupełnienia.

1.4. Rezygnacja z dokonanego wyboru

Tak jak do tej pory dostawca, który skorzysta z opcji wyboru opodatkowania dostawy w miejscu przeznaczenia towarów, może z tego zrezygnować, ale nie wcześniej niż po upływie 2 kolejnych lat, licząc od dnia dokonania pierwszej dostawy, dla której miejsce dostawy zostało określone na nowych zasadach. Rezygnacja będzie skuteczna pod warunkiem, że wartość sprzedaży w bieżącym i przeszłym roku nie przekroczyła limitu 42 000 zł.

Zawiadomienie należy złożyć przed początkiem miesiąca, od którego rezygnujemy z określenia miejsca dostawy towarów w kraju ich przeznaczenia. Trzeba będzie złożyć takie samo zawiadomienie jak w przypadku wyboru miejsca opodatkowania.

1.5. Ewidencja WSTO

Polscy dostawcy będą obowiązani prowadzić ewidencję, na podstawie której można określić łączną wartość WSTO oraz świadczonych usług elektronicznych, nadawczych, telekomunikacyjnych na rzecz konsumentów. Ewidencja powinna zapewnić również wskazanie dostawy lub usługi, w związku z którymi nastąpiło przekroczenie kwoty limitu.

Co istotne, nawet gdy dostawca/podatnik przekroczy limit, będzie on obowiązany nadal prowadzić ewidencję. Wynika to z faktu, że Polska ma obowiązek cały czas monitorować przekroczenie tego progu.

1.6. Zasady opodatkowania sprzedaży w kraju przeznaczenia towarów

Podatnik, który wybierze opodatkowanie w kraju przeznaczenia towarów lub będzie do tego zmuszony po przekroczeniu limitu od 1 lipca 2021 r., ma dwie opcje:

- rejestrację i rozliczanie VAT w kraju przeznaczenia towarów;
Ma wtedy obowiązek w terminie 30 dni od dnia dokonania pierwszej dostawy towarów po skorzystaniu z wyboru przedstawić naczelnikowi urzędu skarbowego dokument potwierdzający zawiadomienie właściwego organu podatkowego w państwie członkowskim innym niż Polska o zamiarze rozliczania w tym kraju VAT od WSTO.
- wybór nowej procedury VAT-OSS.

Pierwsza opcja jest znana podatnikom już obecnie i sprawia wiele problemów. Nowością będzie możliwość skorzystania z procedury VAT-OSS (jak korzystać z tej procedury – zob. pkt 5. Unijna procedura VAT-OSS dla rozliczeń WSTO oraz usług świadczonych na rzecz konsumentów z UE).

Podatnik będzie mógł złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury unijnej w państwie członkowskim identyfikacji. Dla podatnika mającego siedzibę w Polsce będzie to Polska. Procedura unijna ma zastosowanie do wszystkich dostaw towarów lub każdego świadczenia usług objętych tą procedurą, dokonywanych przez podatnika na terytorium Unii Europejskiej.

1.7. Dokumentowanie WSTO

Podatnicy, którzy dokonują WSTO, będą zobowiązani, jak dotychczas, w przypadku sprzedaży wysyłkowej wystawiać faktury.

Obowiązek ten nie będzie dotyczył podatników, którzy będą korzystali z procedury VAT-OSS. Mogą jednak dobrowolnie wystawiać faktury. Wtedy zamiast kwot VAT będą zobowiązani wpisać kwotę podatku od wartości dodanej.

Należy pamiętać, że gdy miejsce dostawy jest w kraju przeznaczenia towarów, dokonanie rejestracji w tym kraju lub wybór procedury VAT-OSS nie wystarczy, aby uznać, że w Polsce nie naliczamy VAT. Warunkiem uznania dostawy towarów w ramach WSTO za dostawę dokonaną na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy jest otrzymanie przez dostawcę dowodów, że towary zostały dostarczone do nabywcy na terytorium tego państwa członkowskiego. Jeśli podatnik nie otrzyma dowodów w terminie wskazanym w ustawie (zob. tabelę), musi naliczyć również polski VAT. Późniejsze otrzymanie dokumentów uprawnia do korekty.

Tabela. Rozliczenie WSTO, której miejsce dostawy jest w kraju konsumpcji, gdy otrzymaliśmy dokumenty z opóźnieniem

Kiedy dostawca otrzymał dokumenty	Jak rozlicza dostawę
1	2
Przed terminem do złożenie JPK_V7 za okres dokonania dostawy	Wykazuje dostawę w poz. K_11 i P_11 JPK_V7, jeżeli od nabycia tych towarów przysługiwało dostawcy prawo do odliczenia VAT
Po terminie do złożenia JPK_V7 za okres dokonania dostawy, ale przed terminem do złożenia deklaracji za okres następny	Nie wykazuje dostawy w deklaracji za okres jej dokonania. Wykazuje dostawę w następnym okresie rozliczeniowym w poz. K_11 i P_11 JPK_V7, jeżeli od nabycia tych towarów przysługiwało dostawcy prawo do odliczenia VAT

1	2
Po terminie do złożenia JPK_V7 za następny okres po dokonaniu dostawy	Wykazuje jako dostawę krajową z naliczonym VAT w JPK_V7 za następny okres rozliczeniowy po dokonaniu dostawy. Otrzymanie dokumentów w terminie późniejszym uprawnia dostawcę do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał te dokumenty.

Ustawodawca wskazał, jakimi dokumentami musi dysponować dostawca, aby mógł uznać, że dostawa nie jest opodatkowana w Polsce. Można wyróżnić dwie kategorie dokumentów – podstawowe i uzupełniające. Oczywiście wystarczy zgromadzić dokumenty podstawowe, pod warunkiem że potwierdzają dostarczenie towarów do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

Tabela. Rodzaje dokumentów potwierdzających, że WSTO nie musi być rozliczona w Polsce

Dokumenty podstawowe	Dokumenty uzupełniające, gdy podstawowe dokumenty nie potwierdzają dostarczenia towarów do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w szczególności:
Dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przez dostawcę przewoźnikowi (spedytorowi)	Korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie
Dokumenty potwierdzające odbiór towarów poza terytorium kraju	Dokument potwierdzający zapłatę za towar, a w przypadku gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie – inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania

WSTO, jak obecnie sprzedaż wysyłkowa, będzie musiała być oznaczana w JPK_V7 kodem transakcyjnym, gdy towary w momencie rozpoczęcia transportu będą się znajdować na terytorium kraju. Do końca 2021 r. będzie to kod EE, a od rozliczenia za styczeń 2022 r. kod WSTO_EE.

1.8. Rejestracja dla podatników nieposiadających siedziby w Polsce

Zostały także uregulowane zasady rejestracji do VAT podatników, którzy w ramach WSTO będą sprzedawać towary z Polski, a nie będą posiadali w Polsce siedziby, tylko stałe miejsce prowadzenia działalności. Jak wynika z art. 96 ust. 1a ustawy o VAT, dostawca nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, dokonujący wewnętrznej sprzedaży towarów na odległość, które w momencie rozpoczęcia wysyłki

lub transportu znajdują się na terytorium kraju, będzie zobowiązany złożyć zgłoszenie rejestracyjne VAT-R do naczelnika urzędu skarbowego przed dniem dokonania dostawy. Rejestracji będzie można dokonać przed 1 lipca 2021 r. Regulacje te mają wejść w życie następnego dnia po publikacji ustawy w Dzienniku Ustaw.

Obowiązku rejestracji nie będzie, gdy WSTO będzie dotyczyła towarów, które będą wysyłane do Polski i rozliczane w procedurze OSS.

1.9. Przepisy przejściowe

Do towarów będących przedmiotem sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, których wysyłka lub transport rozpoczęły się przed 1 lipca 2021 r., dostarczonych do nabywcy po 30 czerwca 2021 r., będą stosowane dotychczasowe przepisy.

KOMENTARZ

» Dużym plusem wprowadzonych zmian jest możliwość skorzystania z procedury VAT-OSS, co zwalnia dostawców z rejestracji w każdym kraju. Wprowadzenie jednego limitu (10 000 euro) może się wydawać uproszczeniem. Tak jednak nie jest do końca. Jest to bowiem znaczne obniżenie tego limitu. Do tej pory limity w zależności od kraju wynosiły 100 000 euro albo 35 000 euro lub ich równowartość. Obniżenie limitów może oznaczać obowiązek szybszej rejestracji i rozliczania VAT za granicą. Ponadto do limitu będą wliczane także usługi elektroniczne, nadawcze, telekomunikacyjne świadczone na rzecz konsumentów.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 pkt 22a, art. 22 ust. 1 pkt 1a, art. 22a, art. 28p, art. 96 ust. 1a, art. 106b ust. 1 pkt 2, art. 109 ust. 11a, art. 130b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.
- art. 12 ustawy z 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – ustawa czeka na publikację w Dz.U.



2. Przesyłki towarów spoza UE

PRZED ZMIANĄ

» Do 30 czerwca 2021 r. ustawa o VAT nie zawiera przepisów dotyczących sprzedaży wysyłkowej towarów wysyłanych lub transportowanych spoza Unii Europejskiej na terytorium Unii Europejskiej czy Polski. Istnieje tylko obowiązek rozliczenia VAT od importu, chyba że można stosować zwolnienie. Nie rozliczamy natomiast na terytorium UE VAT od tej dostawy, gdyż miejsce dostawy jest w kraju rozpoczęcia transportu.

PO ZMIANIE

» Od 1 lipca 2021 r. ulegną zmianie zasady rozliczania VAT od przesyłek towarów spoza UE. Ustawodawca zdefiniował dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych spoza Unii Europejskiej na terytorium jednego z państw członkowskich jako sprzedaż na odległość towarów importowanych (art. 2 pkt 22b ustawy o VAT).

Według tej definicji przez sprzedaż na odległość towarów importowanych rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym

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, lub
- b) podatnikiem podatku od wartości dodanej albo 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) podmiotem niebędącym podatnikiem

– pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami montowanymi z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

Dla tego rodzaju transakcji zostały przewidziane specjalne zasady ustalania miejsca dostawy, które określa art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy o VAT i są uzależnione od tego, gdzie się kończy transport. Jeżeli ma miejsce sprzedaż na odległość towarów importowanych na terytorium państwa członkowskiego:

- inne niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy – miejsce dostawy, a tym samym opodatkowania, jest w kraju, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy;
- zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy – miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, jest terytorium tego państwa członkowskiego, pod warunkiem że podatek lub podatek od wartości dodanej z tytułu dostawy tych towarów ma zostać zadeklarowany w procedurze szczególnej IOSS lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

Przedstawione zasady ustalania miejsca dostawy nie mają zastosowania do dostaw:

- 1) podlegających opodatkowaniu VAT w procedurze marży;
- 2) podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki na zasadach odpowiadających regulacjom dotyczącym procedury VAT marża;
- 3) 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.

Miejsce dostawy znajduje się wówczas w kraju rozpoczęcia transportu lub wysyłki towarów.

Ustalenie miejsca dostawy na terytorium UE powoduje, że będzie istniał obowiązek rozliczenia VAT od tych transakcji.

Sposób opodatkowania będzie zależał od tego, jakie towary będą w przesyłkach. Możemy wyróżnić dwie kategorie towarów, tj.:

- 1) towary umieszczone w przesyłkach inne niż towary podlegające opodatkowaniu akcyzą o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro (w 2021 r. jest to 674 zł),
- 2) pozostałe towary.

W praktyce od 1 lipca 2021 r. w przypadku pierwszej kategorii towarów konsument będzie płacić VAT od zakupionych poza UE towarów o niewielkiej wartości (do 150 euro) w jeden z następujących sposobów, tj.:

- 1) na rzecz sprzedającego/interfejsu elektronicznego, który decyduje się na korzystanie z IOSS, przy czym import tych towarów jest zwolniony z VAT (jak korzystać z procedury IOSS – zob. pkt 7. Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych IOSS);
- 2) przy imporcie do UE, jeśli sprzedawca/interfejs elektroniczny nie zdecyduje się na korzystanie z IOSS. Wtedy rozliczenie będzie się odbywało poprzez:
 - pobór VAT z tytułu importu towarów od odbiorcy (konsumenta) przez osobę przedstawiającą towary organom celnym (poczta, firma kurierska, agencja celna), jeżeli ta osoba postanowi skorzystać z uregulowania szczególnego (jak korzystać z tej procedury – zob. pkt 8. Specjalna procedura rozliczeń VAT od importu dla podatników dostarczających importowe przesyłki);
 - stosowanie dotychczasowych procedur celnych, czyli zapłatę VAT na rzecz organów celnych.

W przeciwieństwie zatem do obowiązujących dziś przepisów dotyczących importu towarów, według których VAT jest pobierany w momencie importu towarów przez organy celne, gdy zastosuje się procedurę IOSS, dostawca naliczy VAT w momencie sprzedaży towarów oraz zadeklaruje i zapłaci ten podatek globalnie za pośrednictwem tej procedury w państwie członkowskim identyfikacji.

W przypadku zastosowania IOSS import towarów o niskiej wartości (do 150 euro) do UE będzie zwolniony z VAT, ponieważ VAT jest już zapłacony w momencie sprzedaży.

Natomiast w przypadku pozostałych towarów w grę wchodzi jedynie zapłata VAT z tytułu importu towarów na standardowych zasadach określonych przepisami art. 33–40 ustawy o VAT.

KOMENTARZ

» Oceniając te regulacje od strony nabywcy, możemy znaleźć plusy. Jeżeli dostawca lub interfejs elektroniczny ułatwiający sprzedaż towarów spoza UE w przesyłkach o wartości do 150 euro wybiorą procedurę IOSS, to zdecydowanie przyspieszy to otrzymanie towarów. W takim przypadku nie płacimy VAT od importu. Płacąc VAT na rzecz doręczyciela przesyłki musimy pamiętać, że będzie to zawsze stawka 23%, co w przypadku towarów opodatkowanych obniżonymi stawkami może nie być opłacalne.

Natomiast dla firm, które ułatwiają sprzedaż lub doręczają przesyłki, zmiany te wprowadzają nowe obowiązki.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 pkt 22b, art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ustawa czeka na publikację w Dz.U.

– 3. Nowe obowiązki operatorów interfejsów elektronicznych ułatwiających sprzedaż podatnikom spoza UE

PRZED ZMIANĄ »» Do 30 czerwca 2021 r. ustawa o VAT nie zawiera przepisów dotyczących rozliczania VAT przez podmiot będący właścicielem interfejsu elektronicznego, który ułatwia sprzedaż podmiotowi mającemu siedzibę poza UE.

PO ZMIANIE »» Ustawodawca wprowadza fikcję prawną, że podatnik, który ułatwia sprzedaż towarów poprzez użycie interfejsu elektronicznego, samodzielnie otrzymał te towary i dokonał ich dostawy. Będzie tak w przypadku, gdy ułatwia:

- sprzedaż na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro; gdy wartość przesyłki przekracza 150 euro, podatnicy ułatwiający sprzedaż nie dokonują ich fikcyjnych dostaw, a tym samym nie rozliczają VAT za faktycznego dostawcę;
Operator interfejsu elektronicznego 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 IOSS.
- dokonanie przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE wewnątrz-wspólnotowej sprzedaży towarów na odległość;
- dokonanie przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem.

Nowe 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.

DEFINICJA

Przez **interfejs elektroniczny** należy rozumieć dowolne urządzenie lub oprogramowanie pozwalające na nawiązanie kontaktu między 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. Jak podkreśla MF w uzasadnieniu, przepis ma w założeniu objąć swoim zakresem przyszłe zmiany technologiczne w rozwijającym się dynamicznie obszarze handlu elektronicznego.

Gdy operator interfejsu będzie ułatwiał sprzedaż, dochodzi wtedy do fikcyjnego podzielenia jednej dostawy towarów, tj. pomiędzy:

- faktycznym dostawcą i operatorem interfejsu elektronicznego,
- operatorem interfejsu elektronicznego i finalnym nabywcą towarów; taka dostawa jest opodatkowana VAT według stawki właściwej dla towaru będącego jej przedmiotem.

Wysyłka lub transport towarów zawsze są przypisane „fikcyjnej” dostawie towarów dokonywanej pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a finalnym nabywcą towarów. To

oznacza, że dostawa między faktycznym dostawcą a operatorem interfejsu nie może być uznana za WDT czy eksport towarów i opodatkowana stawką 0%.

Ustawodawca nie wyjaśnia wprost, co należy rozumieć przez ułatwienie sprzedaży poprzez użycie interfejsu elektronicznego. Odwołuje się do art. 5b rozporządzenia Rady UE 282/2011. Według tych regulacji określenie „ułatwia” oznacza korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu między nabywcą a dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny. Takie działania mają skutkować dostawą towarów poprzez ten interfejs elektroniczny. Jednak podatnik nie ułatwia dostawy towarów, jeżeli:

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

Warunki te powinny zostać spełnione łącznie.

Ponadto nie można uznać, że podatnik ułatwia sprzedaż, gdy wykonuje tylko jedną z następujących czynności:

- 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.

Podkreślenia wymaga, że w rezultacie przyjętej fikcji prawnej operator interfejsu elektronicznego jest traktowany jak podatnik VAT dokonujący dostawy towarów na rzecz ostatecznego (faktycznego) nabywcy tych towarów, ze wszystkimi tego konsekwencjami. To oznacza, że jest zobowiązany do rozliczenia, zadeklarowania i udokumentowania takiej transakcji, jeżeli miejsce dostawy towarów znajduje się na terytorium państwa członkowskiego, np. Polski. Podobnie na faktycznym dostawcy mogą ciążyć obowiązki rozliczenia VAT od „fikcyjnej” dostawy towarów na rzecz operatora interfejsu elektronicznego, jeżeli miejscem tej dostawy będzie terytorium kraju (np. obowiązki w zakresie rejestracji, deklarowania, dokumentowania itp.). Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku dostawy towarów, których wysyłka lub transport rozpoczyna się w Polsce.

3.1. Sprzedaż na odległość towarów importowanych

Fikcja prawna, że operator interfejsu sam dokonał dostawy na rzecz nabywcy, ma zastosowanie niezależnie od tego, czy korzysta on z fakultatywnej szczególnej procedury dotyczącej sprzedaży na odległość towarów importowanych IOSS. Zastosowanie, lub nie, tej procedury może mieć natomiast wpływ na ustalenie miejsca dostawy transakcji. Mianowicie w przypadku sprzedaży na odległość towarów importowanych na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do na-

bywcy miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, jest terytorium tego państwa członkowskiego, pod warunkiem że podatek lub podatek od wartości dodanej z tytułu dostawy tych towarów ma zostać zadeklarowany w IOSS. Zasada ta ma zastosowanie, gdy towary te są dopuszczone do obrotu np. w Polsce i przeznaczone dla polskiego nabywcy. Gdy operator nie stosuje IOSS, miejscem dostaw towarów jest wówczas miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Natomiast gdy import ma miejsce w innym kraju niż kraj UE zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, to miejsce dostawy, a tym samym opodatkowania, jest w kraju, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy. Po zmianie przepisów celnych towary do 150 euro mogą być dopuszczone do obrotu w innym kraju niż kraj przeznaczenia, pod warunkiem że jest stosowana procedura IOSS. Gdy procedura IOSS nie ma zastosowania, VAT od importu jest płacony w kraju przeznaczenia.

Operator interfejsu, aby rozliczyć VAT od dostawy importowanych towarów sprzedawanych na odległość, może albo skorzystać z procedury IOSS, gdy towary mogą być objęte tą procedurą (zob. pkt 7 Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych IOSS). Gdy korzysta z procedury IOSS, import jest zwolniony z VAT. Dostawa dokonana na jego rzecz podlega opodatkowaniu w kraju, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.

3.2. Wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość

Aby operator interfejsu był zobowiązany do rozliczenia VAT od WSTO, muszą kumulatywnie wystąpić następujące przesłanki:

- faktyczny dostawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE (w tym Polski),
- dostawa jest dokonywana na rzecz podmiotu, co do zasady, niebędącego podatnikiem VAT lub będącego podatnikiem, ale niezobowiązanego do rozliczenia WNT,
- dostawa towarów na rzecz faktycznego nabywcy 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 faktycznego dostawcę „fikcyjna” dostawa towarów na rzecz operatora interfejsu elektronicznego będzie podlegała zwolnieniu z prawem do odliczenia. W Polsce taka dostawa będzie opodatkowana stawką 0% (art. 83 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT).

Operatora interfejsu obowiązują takie same zasady, jakby sam dokonywał WSTO. Dlatego w tym przypadku może skorzystać z procedury VAT-OSS i to nawet w przypadku, gdy wysyłka lub transport towarów będących przedmiotem dostawy rozpoczyna się i kończy na terytorium tego samego państwa członkowskiego.

3.3. Obowiązki ewidencyjne i dokumentacyjne operatora interfejsu elektronicznego

Operatorzy interfejsów elektronicznych zostali dodatkowo zobowiązani do prowadzenia szczególnego rodzaju ewidencji, która obejmie transakcje, z tytułu których nie rozliczają VAT jako dostawcy (nie obejmuje ich fikcja prawna), czyli nie są z tego tytułu podatnikami. Ewidencja ta musi być prowadzona przez podatników ułatwiających dokonywaną na terytorium Unii Europejskiej (w tym na terytorium kraju):

- 1) sprzedaż na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej przekraczającej równowartość 150 euro; podatnicy tacy nie są bowiem podatnikami na podstawie art. 7a ust. 1 ustawy o VAT;
- 2) wewnątrzspółnotową sprzedaż towarów na odległość lub dostawę towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej; podatnicy tacy nie są bowiem podatnikami na podstawie art. 7a ust. 2 ustawy o VAT;
- 3) świadczenie innych usług niż usługi elektroniczne; podatnicy tacy nie są bowiem podatnikami na podstawie art. 9a rozporządzenia 282/2011.

Tabela. Dane, jakie powinna zawierać ewidencja prowadzona przez operatorów interfejsów

Lp.	Wymagane elementy
1	2
1)	Nazwa/imię i nazwisko, adres pocztowy i adres elektroniczny albo strona internetowa dostawcy lub usługodawcy, którego dostawy towarów bądź świadczenie usług są ułatwane poprzez użycie interfejsu elektronicznego
	o ile są dostępne – następujące informacje: <ul style="list-style-type: none"> ■ numer identyfikacyjny VAT lub krajowy numer identyfikacji podatkowej dostawcy lub usługodawcy ■ 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

Ewidencja ma być prowadzona w sposób umożliwiający sprawdzenie prawidłowości rozliczenia podatku lub podatku od wartości dodanej w odniesieniu do każdego towaru będącego przedmiotem dostawy lub każdej świadczonej usługi, którą trzeba zaewidencjonować.

Podatnik będzie obowiązany udostępniać ewidencję polskim organom podatkowym, drogą elektroniczną, w zakresie wskazanym w żądaniu, nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia tego żądania, w odniesieniu do:

- 1) dostaw towarów, w przypadku których wysyłka lub transport rozpoczyna się lub kończy na terytorium kraju,
- 2) świadczenia usług, w przypadku których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium kraju.

W razie wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających udostępnienie ewidencji drogą elektroniczną ewidencję trzeba będzie udostępnić w sposób wskazany przez właściwy organ podatkowy w wezwaniu, w terminie 14 dni od dnia doręczenia tego wezwania.

Podatnik będzie także zobowiązany przechowywać ewidencję przez okres 10 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym została dokonana dostawa towarów lub wykonana usługa, podlegające obowiązkowi ewidencyjnemu.

KOMENTARZ »» Nowe przepisy wprowadzają bardzo dużo nowych obowiązków dla operatorów interfejsów. Są oni odpowiedzialni za rozliczenie VAT, gdy za pomocą ich platform dostaw będzie dokonywał podatnik spoza UE na rzecz konsumentów. W przypadku towarów importowanych będzie to zależało od ich wartości. Ponadto zostały na nich nałożone liczne obowiązki ewidencyjne. Ze sprzedawców spoza UE zostały natomiast zdjęte obowiązki związane z rozliczeniem VAT od sprzedaży na rzecz konsumentów, gdy będą korzystali z pośrednictwa interfejsów elektronicznych przy sprzedaży.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 7a, art. 45 ust. 1 pkt 11, art. 83 ust. 1 pkt 27, art. 109b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.

– 4. Zmiana zasad ustalania limitu dla usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych świadczonych na rzecz konsumentów z innych krajów UE

PRZED ZMIANĄ »» Usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne świadczone na rzecz konsumentów są zasadniczo opodatkowane w kraju konsumpcji. Od tej zasady istnieje wyjątek. Jeśli wartość tych usług nie przekracza limitu (42 000 zł), to usługi mogą być opodatkowane w kraju świadczącego usługę. Po przekroczeniu limitu lub gdy wybierze opcję opodatkowania usług w kraju konsumpcji świadczeniodawca albo musi zarejestrować się do VAT w każdym z krajów, albo musi skorzystać z procedury VAT-MOSS.

PO ZMIANIE »» Zasady ustalania miejsca świadczenia dla usług telekomunikacyjnych, nadawczych, elektronicznych na rzecz konsumentów z innych krajów UE nie uległy zmianie. Od 1 lipca 2021 r. zmienia się natomiast zasady ustalania limitu 42 000 zł, który de-

cyduje o tym, gdzie mają być opodatkowane usługi. Ustalając limit, będziemy musieli wliczać do niego sumę całkowitej wartości netto nie tylko, jak do tej pory, usług elektronicznych, telekomunikacyjnych, nadawczych, świadczonych na rzecz konsumentów, ale także dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych w ramach WSTO.

Nadal po przekroczeniu limitu podatnik będzie mógł zarejestrować się w kraju konsumpcji lub wybrać procedurę unijną VAT-OSS. Wybierając procedurę unijną, będziemy zobowiązani rozliczać według tych zasad zarówno usługi, jak i sprzedaż wysyłkową.

Polscy podatnicy, którzy świadczą ten rodzaj usług na rzecz konsumentów, powinni przede wszystkim ustalić, gdy dodatkowo dokonują WSTO, czy po zmianie limitów nie są od 1 lipca 2021 r. zobowiązani do rozliczania VAT w kraju konsumpcji. Gdy stwierdzą, że limit 42 000 zł został przekroczony w trakcie 2021 r. lub w roku poprzednim, to do 30 czerwca 2021 r. można złożyć, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, zawiadomienie o wyborze rozliczenia w procedurze unijnej OSS na formularzu VIU-R. Brak takiego zawiadomienia oznacza obowiązek rejestracji w kraju konsumpcji.

Gdy podatnik był zarejestrowany do procedury MOSS, nie musi dokonywać kolejnego zgłoszenia, aby rozliczać się według procedury OSS. Zostanie automatycznie zarejestrowany do nowej procedury. Jeśli chce z tego zrezygnować, to do 30 czerwca 2021 r. musi złożyć zawiadomienie do naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

KOMENTARZ » Zmianę należy ocenić negatywnie w przypadku, gdy podatnik nie tylko świadczy wymienione usługi, ale również dokonuje WSTO. Jeśli podatnik tylko świadczy usługi, to nie zmieniają się u niego zasady ustalania limitu.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 28k ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.
- art. 15 ustawy z 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – czeka na publikację w Dz.U.

+ 5. Unijna procedura VAT-OSS dla rozliczeń WSTO oraz usług świadczonych na rzecz konsumentów z UE

PRZED ZMIANĄ » Obecna procedura VAT-MOSS obejmuje tylko usługi elektroniczne, telekomunikacyjne i nadawcze świadczone na rzecz konsumentów, dla których miejsce świadczenia jest w kraju konsumpcji. Dotyczy usług świadczonych przez podmioty, które posiadają siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.

PO ZMIANIE » Od 1 lipca 2021 r. zostanie rozszerzona procedura unijna MOSS, która będzie oznaczała procedurę unijną (OSS). Zostaną nią objęte:

- usługi świadczone przez podatników mających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, ale nieposiadających siedziby w państwie członkowskim konsumpcji;

Mimo że dyrektywa VAT nie zawiera definicji usług, które mogą być objęte zakresem procedury unijnej, ustawa o VAT wprowadza taką definicję. Są to wszystkie usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji. Nie są to, jak przed zmianą, tylko usługi elektroniczne, nadawcze i telekomunikacyjne. 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 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Polski podatnik świadczy usługi budowlane we Francji na rzecz francuskich konsumentów. Podatnik decyduje się na skorzystanie z procedury unijnej OSS. Polska jest państwem członkowskim identyfikacji. Wówczas polski podatnik deklaruje i płaci VAT za pośrednictwem OSS w Polsce do Francji, gdyż zgodnie z art. 28e ustawy o VAT miejsce świadczenia usługi związanej z nieruchomościami to miejsce położenia nieruchomości. W tym przypadku jest to Francja.

- WSTO;
- dostawy towarów w państwie członkowskim dokonywane przez interfejsy elektroniczne ułatwiające te dostawy w rozumieniu art. 7a ust. 2 ustawy o VAT.

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, czyli operatorów interfejsów.

Procedura unijna VAT-OSS ma zastosowanie do dostaw wszystkich towarów lub usług objętych tą procedurą, dokonywanych lub świadczonych na terytorium UE przez podatnika. Oznacza to, że jeżeli dostawca/usługodawca zdecyduje się zarejestrować w tej procedurze, to będzie zobowiązany zadeklarować i zapłacić 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.

5.1. Wybór procedury VAT-OSS

Podatnik może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury unijnej w państwie członkowskim identyfikacji na formularzu VIU-R. Co należy rozumieć przez państwo członkowskie identyfikacji – zostało zdefiniowane w art. 130a pkt 2b ustawy o VAT.

Tabela. Kraj, w którym należy złożyć zgłoszenie o skorzystaniu z procedury VAT-OSS

Czy podatnik ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności w UE	Kraj, w którym podatnik może złożyć zgłoszenie o wyborze procedury OSS
Posiada siedzibę w jednym kraju UE	Kraj, w którym ma siedzibę
Nie posiada siedziby w UE, tylko stałe miejsce prowadzenia działalności w jednym kraju UE	Kraj, w którym posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej
Nie posiada siedziby w UE, tylko stałe miejsce prowadzenia działalności w kilku krajach UE	Kraj, w którym podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, wybrane przez niego w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury unijnej OSS. Podatnik nie może zmienić państwa członkowskiego identyfikacji wcześniej niż po upływie 2 kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym rozpoczął korzystanie z procedury unijnej.
Podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE	Kraj rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, a w przypadku większej liczby takich państw członkowskich – państwo członkowskie, które podatnik wybiera w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury unijnej VAT-OSS. Podatnik nie może zmienić państwa członkowskiego identyfikacji wcześniej niż po upływie 2 kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym rozpoczął korzystanie z procedury unijnej.

Podatnik, dla którego państwem identyfikacji będzie Polska, musi złożyć zgłoszenie do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, który:

- dokona jego identyfikacji na potrzeby procedury unijnej i potwierdzi zgłoszenie, wykorzystując numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby VAT – jeśli podatnik spełnia warunki, aby korzystać z procedury, bądź
- wyda postanowienie o odmowie przyjęcia zgłoszenia, na które służy zażalenie – jeśli podatnik nie spełnia warunków, aby korzystać z procedury.

Podatnik zidentyfikowany na potrzeby procedury unijnej będzie obowiązany do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej o zmianach (np. zaprzestanie wykonywania usług czy dostarczania towarów) nie później niż 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiła okoliczność wymagająca zawiadomienia.

Do tej pory do dokonywania takich zgłoszeń służył formularz VIU-R, który był wysyłany przez system e-deklaracje. Zapewne ustawodawca udostępni nową wersję tego formularza.

WAŻNE! Podatnicy zarejestrowani dotychczas do procedury VAT-MOSS nie muszą ponownie dokonywać zgłoszenia. Zostaną automatycznie zidentyfikowani do nowej procedury, która zastąpi dotychczasową.

Podatnicy, którzy chcą korzystać z procedury OSS od 1 lipca 2021 r., a nie byli zidentyfikowani do procedury MOSS, muszą dokonać zgłoszenia przed tym terminem. Będzie na to

jednak mało czasu. Zgłoszenie będzie możliwe dopiero od dnia następnego po dniu publikacji ustawy zmieniającej w Dzienniku Ustaw.

5.2. Sposób rozliczenia VAT, gdy podatnik korzysta z procedury VAT-OSS

Podatnicy zidentyfikowani na potrzeby procedury unijnej w Polsce są obowiązani składać specjalną deklarację, niezależnie od obowiązku składania JPK_V7. Deklaracja ta będzie składana:

- za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czyli przez portal e-deklaracje; przed zmianą przepisów MF udostępniła wzór takiej deklaracji VIU-D, zapewne teraz będzie tak samo;
- do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- niezależnie od tego, czy dostawy towarów i świadczenia usług objęte procedurą unijną miały miejsce, co oznacza, że należy składać również zerowe deklaracje;
- za okresy kwartalne w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale; termin upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.

Kwoty w deklaracji wykazujemy w euro. Ustawodawca określił specjalne zasady dokonywania korekty tych deklaracji, tj.:

- korekta jest dokonywana w bieżącej deklaracji;
- korektę można złożyć, nie później jednak niż w ciągu 3 lat, licząc od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji VAT, 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 której dokonywana jest korekta.

5.3. Prowadzenie ewidencji przez podatników korzystających z procedury VAT-OSS

Podatnicy zidentyfikowani na potrzeby procedury unijnej OSS są obowiązani prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję transakcji objętych tą procedurą, zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 63c rozporządzenia 282/2011 (zob. tabelę).

Tabela. Treść ewidencji VAT na potrzeby procedury unijnej

Lp.	Ewidencja VAT na potrzeby procedury unijnej powinna zawierać:
1)	oznaczenie państwa członkowskiego konsumpcji, w którym dokonywane są dostawy towarów lub świadczone są usługi
2)	rodzaj świadczonych usług lub opis i ilość towarów będących przedmiotem dostawy
3)	datę świadczenia usług lub dokonania dostawy towarów

1	2
4)	podstawę opodatkowania ze wskazaniem użytej waluty
5)	wszelkie kolejne kwoty podwyższające lub obniżające podstawę opodatkowania
6)	zastosowaną stawkę VAT
7)	kwotę należnego VAT ze wskazaniem zastosowanej waluty
8)	datę i kwotę otrzymanych płatności
9)	wszelkie płatności zaliczkowe otrzymane przed dostawą towarów lub świadczeniem usług
10)	w przypadku gdy wystawiono fakturę – informacje zawarte na fakturze
11)	informacje wykorzystywane do określenia miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, lub zwykłe miejsce pobytu (w przypadku usług), albo informacje wykorzystywane do określenia miejsca rozpoczęcia i zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy (w przypadku towarów)
12)	wszelkie dowody dotyczące możliwych zwrotów towarów, w tym podstawę opodatkowania i zastosowaną stawkę VAT

Ewidencja jest udostępniana przez podatnika drogą elektroniczną na każde żądanie państwa członkowskiego identyfikacji oraz państwa członkowskiego konsumpcji. W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających udostępnienie ewidencji drogą elektroniczną ewidencję udostępnia się w sposób i w terminie wskazanych przez właściwy organ podatkowy.

5.4. Dokumentowanie dostaw, gdy podatnik korzysta z procedury VAT-OSS

Dyrektywa VAT wprowadza zasadę, że fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym jest zidentyfikowany usługodawca oraz dostawca korzystający z jednej z procedur szczególnych OSS. Dlatego gdy Polska jest państwem członkowskim identyfikacji dla podatnika korzystającego z OSS, faktura jest wystawiana zgodnie z polskimi przepisami. Jednak może się zdarzyć, że nie będzie wykazywany na niej polski podatek, lecz podatek od wartości dodanej i stawka innego państwa członkowskiego. W związku z tym doprecyzowano, że na fakturze może znaleźć się również stawka podatku od wartości dodanej, gdy podatnik korzysta z ww. procedur szczególnych (art. 106e ust. 1 pkt 12 ustawy o VAT).

Polski ustawodawca wyłączył z obowiązku fakturowania na zasadach obowiązujących w Polsce czynności rozliczane w procedurze szczególnej OSS, w tym WSTO. Zostawił po-

datnikowi korzystającemu z OSS swobodę wyboru w zakresie fakturowania tych czynności. Zatem to podatnik sam zdecyduje, czy będzie wystawiał faktury, czy też nie.

KOMENTARZ Zmianę polegającą na rozszerzeniu dotychczasowej procedury MOSS należy ocenić pozytywnie. Podatnicy dokonujący WSTO oraz świadczący usługi na rzecz konsumentów, np. budowlane, nie będą musieli rejestrować się w poszczególnych krajach UE, gdy zgłoszą się do procedury OSS. Podatnicy zarejestrowani już do procedury MOSS nie muszą ponownie dokonywać rejestracji. Z urzędu zostaną zaewidencjonowani do nowej procedury.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 130a–130d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.
- art. 15 ustawy z 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – ustawa czeka na publikację w Dz.U.

+ 6. Nieunijna procedura VAT-OSS dla podatników spoza UE świadczących usługi

PRZED ZMIANĄ Do końca czerwca 2021 r. przepisami rozdziału 7 działu XII ustawy o VAT określona jest szczególna procedura dotycząca rozliczenia VAT od usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych oraz usług elektronicznych. Do korzystania z procedury nieunijnej uprawnieni są podatnicy świadczący te usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, którzy nie posiadają na terytorium UE siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności.

PO ZMIANIE Nadal do korzystania z procedury nieunijnej uprawnieni są podatnicy świadczący na rzecz osób niebędących podatnikami, którzy nie posiadają na terytorium Unii Europejskiej siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności. Rozszerzono natomiast zakres stosowania tej procedury.

Po zmianie procedura nieunijna obejmie wszystkie usługi świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji (art. 131 pkt 1a ustawy o VAT).

Warunek ten nie jest spełniony w przypadku usług, których miejsce świadczenia jest ustalone na zasadach ogólnych określonych przepisami art. 28c ustawy o VAT. Są to usługi, których miejsce świadczenia znajduje się w miejscu, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W konsekwencji do świadczenia takich usług procedura nieunijna nie może mieć zastosowania.

Jeżeli podatnik wybierze jako państwo identyfikacji na potrzeby procedury nieunijnej Polskę, zgłoszenia dokonuje się za pomocą środków komunikacji elektronicznej do Naczelni-ka II Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście za pomocą formularza VIN-R.

WAŻNE! Podatnicy zarejestrowani dotychczas do procedury nieuniiowej VAT-MOSS nie muszą ponownie dokonywać zgłoszenia. Zostaną automatycznie zidentyfikowani do nowej procedury, która zastąpi dotychczasową.

Podatnicy, którzy chcą korzystać z procedury nieuniiowej od 1 lipca 2021 r., a nie byli zidentyfikowani do procedury MOSS, muszą dokonać zgłoszenia przed tym terminem.

KOMENTARZ » Zmianę należy ocenić pozytywnie, gdyż niezależnie od rodzaju świadczonych usług na rzecz konsumentów podatnicy spoza UE będą mogli wybrać jeden kraj identyfikacji i tam rozliczać VAT, gdy miejsce świadczenia będzie w kraju konsumenta. Podatnicy do tej pory zidentyfikowani do procedury nieuniiowej w Polsce nie muszą tego robić ponownie. Z urzędu zostaną zidentyfikowani do nowej procedury.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 131–134 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.
- art. 16 ustawy z 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – ustawa czeka na publikację w Dz.U.

+ 7. Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych IOSS

PRZED ZMIANĄ » Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują specjalnej procedury dla rozliczania sprzedaży na odległość towarów importowych.

PO ZMIANIE » Jest to nowa, wprowadzona z początkiem lipca 2021 r. procedura szczególna, która pozwala na rozliczanie VAT należnego z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowanych w państwie członkowskim konsumpcji za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji. Oznacza to, że podatnik zobowiązany do rozliczania VAT w państwach konsumpcji nie musi się rejestrować w każdym z tych krajów, gdy dokona identyfikacji do procedury IOSS. Procedura IOSS ma charakter fakultatywny. Zatem podatnik dokonujący sprzedaży na odległość towarów importowych lub ułatwiający tę sprzedaż za pomocą interfejsu elektronicznego sam decyduje, czy chce skorzystać z opodatkowania tej sprzedaży w ramach procedury importu.

7.1. Towary umieszczone w przesyłkach, które mogą być rozliczone według procedury IOSS

Stosowanie tej procedury zostało ograniczone tylko do towarów umieszczonych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty 150 euro. Towary o wartości powyżej 150 euro oraz wyroby akcyzowe nie mogą być objęte tą procedurą. Przy czym towary objęte tą procedurą korzystają ze zwolnienia z VAT przy imporcie, które to zwolnienie w Polsce przewiduje art. 45 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT. Podatnik korzystający z pro-

cedury importu stosuje ją do wszystkich transakcji sprzedaży na odległość towarów importowanych.

7.2. Ustalenie państwa członkowskiego, w którym należy złożyć zgłoszenie identyfikacyjne

Podatnik, chcąc rozliczać VAT w procedurze importu IOSS, powinien dokonać zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z tej procedury. Podatnik, który posiada siedzibę na terytorium UE lub na terytorium państwa trzeciego, z którym UE zawarła tzw. porozumienie o wzajemnej pomocy, może samodzielnie złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury importu w państwie członkowskim, w którym posiada siedzibę.

Dla podatników z siedzibą w UE 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, jego państwem członkowskim identyfikacji jest państwo, w którym posiada on stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Gdy tych stałych miejsc prowadzenia działalności posiada kilka, to krajem identyfikacji 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.

Podatnik może dokonać zmiany wybranego kraju identyfikacji dopiero po upływie 2 kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym rozpoczął stosowanie procedury importu. Dotyczy to sytuacji, gdy podatnik 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.

Jeżeli to Polska ma być krajem identyfikacji, wówczas zgłoszenia o zamiarze skorzystania z procedury importu dokonuje się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście na formularzu VIN-R.

Podatnicy, którzy chcą skorzystać z procedury IOSS od 1 lipca 2021 r., muszą dokonać zgłoszenia przed tym terminem.

Podatnikowi, który dokona zgłoszenia, zostanie nadany numer identyfikacyjny VAT. Numer ten będzie mógł być wykorzystany wyłącznie do celów procedury importu. Nie można go będzie stosować w żadnej innej procedurze szczególnej (unijnej i nieunijnej), które uregulowane są w odrębnych przepisach.

Gdy podatnik nie ma siedziby na terytorium UE, zasadniczo musi ustanowić pośrednika i to on w jego imieniu dokonuje zgłoszenia (zob. pkt 3).

7.3. Korzystanie z procedury IOSS przy pomocy pośrednika

Jeżeli podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, to warunkiem korzystania z procedury importu jest zasadniczo ustanowienie pośrednika. Zasada ta nie dotyczy podatników z krajów, z którymi UE podpisała umowę o współpracy, jeśli dokonują dostaw z kraju w którym mają siedzibę. Obecnie jest to tylko Norwegia i Wielka Brytania. Taki podatnik może ustanowić tylko jednego pośrednika.

Pośrednikiem podatnika korzystającego z procedury importu mogą zostać ustanowione podmioty spełniające łącznie pięć warunków. Są to:

- 1) rejestracja jako podatnik VAT czynny,
- 2) posiadanie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, które wybiera w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury,
- 3) brak w ciągu ostatnich 24 miesięcy zaległości podatkowych przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w każdym podatku,
- 4) brak w ciągu ostatnich 24 miesięcy prawomocnego skazania za popełnienie przestępstwa skarbowego,
- 5) posiadanie uprawnień do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Wymóg nieposiadania zaległości uznaje się również za spełniony, 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.

Pośrednika podatnika korzystającego z procedury importu ustanawia się w drodze pisemnej umowy, której treść określają przepisy art. 138c ust. 4 ustawy o VAT. Umowa ta może być zawarta w zwykłej formie pisemnej. Nie jest konieczne zawieranie tej umowy w formie aktu notarialnego (ani w innej szczególnej formie).

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 wymaganych warunków.

Pośrednik wykonuje w imieniu i na rzecz podatnika, dla którego został ustanowiony, obowiązki tego podatnika w zakresie:

- złożenia zgłoszenia o zamiarze skorzystania z procedury importu przez tego podatnika,
- rozliczania za niego VAT w procedurze importu, w tym w zakresie sporządzania deklaracji VAT i zapłaty VAT,
- prowadzenia i przechowywania dokumentacji, w tym ewidencji, jej udostępniania,
- innych czynności wynikających z przepisów ustawy o VAT.

Pośrednik odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe, które rozlicza w imieniu i na rzecz tego podatnika. Dlatego:

- organy podatkowe mogą żądać spełnienia całości lub części zobowiązania podatkowego od podatnika i pośrednika łącznie, jak i od każdego z nich z osobna, a uiszczenie zobowiązania podatkowego przez jednego z nich zwalnia z odpowiedzialności drugiego,
- w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe uiszcza pośrednik, ma on na podstawie przepisów prawa cywilnego uprawnienie do wystąpienia do podatnika z żądaniem zwrotu świadczenia.

Pośrednik składa zgłoszenie w kraju, w którym posiada:

- siedzibę działalności gospodarczej albo
- stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, albo
- stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które wybiera w celu złożenia zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury importu, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.

Aby pośrednik mógł złożyć zgłoszenie, powinien złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze działania w takim charakterze jako pośrednik. 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.

Pośrednik może dokonać zmiany wybranego kraju identyfikacji dopiero po upływie 2 kolejnych lat, licząc od końca roku, w którym rozpoczął stosowanie procedury importu. Dotyczy to sytuacji, gdy 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.

Jeżeli to Polska ma być krajem identyfikacji, zgłoszenia o zamiarze skorzystania z procedury importu dokonuje się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, potwierdzając zgłoszenie pośrednika, nada mu, z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej, indywidualny numer identyfikacyjny na potrzeby działania jako pośrednik w imieniu i na rzecz podatników korzystających z procedury importu.

7.4. Zasady rozliczania VAT, gdy podatnik korzysta z procedury

Obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowanych w ramach procedury importu będzie powstawał w momencie dokonania dostawy towarów. Jednak ustawodawca określa szczególny moment, kiedy możemy uznać dostawę za dokonaną, czyli w momencie zaakceptowania płatności w rozumieniu art. 61b rozporządzenia 282/2011.

Podatnicy lub pośrednicy zidentyfikowani na potrzeby procedury unijnej będą obowiązani składać specjalną deklarację, niezależnie od obowiązku składania JPK_V7. Gdy podatnika reprezentuje pośrednik, to on, a nie podatnik, ma obowiązek składania deklaracji. Jeśli pośrednik będzie reprezentował kilku podatników zarejestrowanych do procedury importu, to będzie składał deklaracje VAT odrębnie dla każdego podatnika.

Deklaracje będą składane:

- za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czyli przez portal e-deklaracje,
- do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście,
- niezależnie od tego, czy dostawy towarów i świadczenia usług objęte procedurą unijną miały miejsce, co oznacza, że należy składać również zerowe deklaracje,
- za okresy miesięczne w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu; termin upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.

W art. 138g ust. 4 ustawy o VAT zostało określone, jakie dane powinna zawierać deklaracja VAT dla potrzeb procedury importu. Zapewne MF określi wzór takiej deklaracji, jak robi to teraz w przypadku procedury MOSS.

Deklaracja VAT będzie musiała zawierać:

- 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 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 dostawy pomniejszoną o kwotę VAT,
 - b) całkowitą kwotę należnego VAT przypadającą na dostawy, wraz z jej podziałem na kwoty odpowiadające poszczególnym stawkom VAT,
 - c) stawki VAT;
- 3) kwotę należnego VAT ogółem.

Ustawodawca określił specjalne zasady dokonywania korekty tych deklaracji, tj.:

- korekta jest dokonywana w bieżącej deklaracji,

- korektę można złożyć, nie później jednak niż w ciągu 3 lat, licząc od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji VAT, 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 której dokonywana jest korekta.

7.5. Zapłata należnego VAT

Kwoty w deklaracji wykazujemy w euro. W przypadku gdy płatności będą dokonywane w innych walutach niż euro, do ich przeliczenia na euro będzie stosowany kurs wymiany opublikowany przez EBC (Europejski Bank Centralny) w ostatnim dniu danego okresu rozliczeniowego. Jeżeli w tym dniu nie zostanie ogłoszony kurs, stosujemy kurs wymiany opublikowany następnego dnia.

Podatnik stosujący procedurę importu lub pośrednik dla każdego z podatników, których reprezentuje, będą obowiązani do wpłacania kwot VAT w euro, wskazując deklarację VAT, której dotyczy wpłata. Wpłaty trzeba będzie dokonywać do końca miesiąca następującego po miesiącu, za który składana jest deklaracja, na rachunek bankowy Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Podkreślić należy, że w sytuacji gdy podatnik zdecydował się na korzystanie z pośrednika, wówczas jedynie ten pośrednik dokonuje wpłaty.

7.6. Obowiązek prowadzenia ewidencji

Podatnik korzystający z procedury importu albo pośrednik w odniesieniu do każdego z podatników, których reprezentuje, ma obowiązek prowadzić ewidencję. Ewidencja będzie musiała być prowadzona:

- w postaci elektronicznej,
- zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 63c ust. 2 rozporządzenia 282/2011 (zob. tabelę),

Tabela. Treść ewidencji VAT na potrzeby szczególnej procedury importu IOSS

Lp.	Ewidencja VAT na potrzeby szczególnej procedury importu IOSS powinna zawierać:
1)	oznaczenie państwa członkowskiego konsumpcji, w którym dokonywana jest dostawa towarów
2)	opis oraz ilość towarów będących przedmiotem dostawy
3)	datę dokonania dostawy towarów
4)	podstawę opodatkowania, ze wskazaniem zastosowanej waluty
5)	wszelkie kolejne kwoty podwyższające lub obniżające podstawę opodatkowania
6)	zastosowaną stawkę VAT
7)	kwotę należnego VAT ze wskazaniem zastosowanej waluty
8)	datę i kwotę otrzymanych płatności
9)	w przypadku gdy wystawiono fakturę – informacje zawarte na fakturze
10)	informacje wykorzystywane do określenia miejsca, w którym rozpoczyna się i kończy wysyłka lub transport towarów do nabywcy

Lp.	Ewidencja VAT na potrzeby szczególnej procedury importu IOSS powinna zawierać:
11)	wszelkie dowody dotyczące możliwych zwrotów towarów, w tym podstawę opodatkowania i zastosowaną stawkę VAT
12)	numer zamówienia lub niepowtarzalny numer transakcji
13)	niepowtarzalny numer przesyłki, gdy podatnik ten bezpośrednio uczestniczy w dostarczaniu towarów

- w odniesieniu do każdego towaru będącego przedmiotem takiej sprzedaży,
- odrębnie dla każdego państwa członkowskiego, w którym sprzedaż została dokonana,
- tylko przez pośrednika, gdy podatnik zdecyduje się na korzystanie z pośrednika; pośrednik będzie musiał prowadzić ewidencję w odniesieniu do każdego z podatników, których reprezentuje.

Ewidencja będzie musiała 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. Gdy podatnik zdecyduje się na korzystanie z pośrednika, jedynie ten pośrednik udostępnia tę ewidencję.

Ewidencję trzeba będzie przechowywać przez okres 10 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym dokonano dostawy.

KOMENTARZ

» Pozytywnie należy ocenić fakt, że podatnicy spoza UE oraz operatorzy interfejsów będą mogli wybrać jeden kraj identyfikacji i tam rozliczać VAT od dokonanych dostaw. Minusem jest, że w przypadku gdy nie mają w UE siedziby, będą musieli ustanowić pośrednika.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 138a–138h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.

+/- 8. Specjalna procedura rozliczeń VAT od importu dla podatników dostarczających importowe przesyłki

PRZED ZMIANĄ

» Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują specjalnej procedury dla poboru VAT od importu towarów przez firmy dostarczające przesyłki.

PO ZMIANIE

» Nową procedurę wprowadzono jako rozwiązanie alternatywne na potrzeby uproszczenia pobierania VAT z tytułu importu towarów w przypadkach, w których nie korzysta się ani z procedury importu (IOSS), ani ze standardowego mechanizmu pobierania VAT z tytułu importu.

Procedura ta pozwala na uproszczony sposób wykazywania pobranego podatku i odroczenia zapłaty VAT od importu towarów, jeżeli towary:

- są przedmiotem sprzedaży importowanych towarów na odległość, zatem nabywcą tych towarów są podmioty, które, co do zasady, nie są podatnikami – czyli zasadniczo konsumenci,
- są umieszczone w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty wyrażonej w złotych i odpowiadającej równowartości 150 euro,
- nie stosuje się do ich dostawy procedury IOSS,
- nie są towarami podlegającymi podatkowi akcyzowemu.

Ta nowa procedura upraszczająca pobór VAT z tytułu importu towarów w małych przesyłkach jest przeznaczona w szczególności dla operatorów pocztowych, przewoźników ekspresowych lub innych podmiotów, jak np. agenci celni, którzy zazwyczaj zgłaszają towary o niskiej wartości do importu jako pośredni przedstawiciele celni. Nie wymaga dokonania zgłoszenia jak pozostałe.

Osoby zgłaszające towary organom celnym na terytorium kraju, w imieniu własnym i na rzecz osoby, dla której są przeznaczone, będą mogły wykazywać pobrany podatek z tytułu importu towarów w deklaracjach składanych za okresy miesięczne. Będzie tak, gdy wysyłka lub transport kończą się na terytorium kraju.

8.1. Osoby, które mogą korzystać z nowej procedury

Z nowej procedury będzie mogła korzystać każda osoba zgłaszająca towary organom do procedury dopuszczenia do obrotu, pod warunkiem że jest:

- operatorem pocztowym w rozumieniu ustawy z 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, czyli przedsiębiorcą uprawnionym do wykonywania działalności pocztowej na podstawie wpisu do rejestru operatorów pocztowych lub
- podatnikiem posiadającym status upoważnionego przedsiębiorcy w rozumieniu art. 38 unijnego kodeksu celnego, np. prowadzącym działalność jako agencja celna.

8.2. Zasady poboru VAT

Osoba odpowiedzialna za pobór podatku:

- oblicza i pobiera go w prawidłowej wysokości od osoby, dla której towary są przeznaczone, nie później niż w momencie doręczenia tej osobie przesyłki; VAT jest naliczany w wysokości 23% niezależnie od rodzaju towarów; jeżeli osoby, dla których towary są przeznaczone, nie wyrażą zgody na zastosowanie podstawowej stawki VAT, ponieważ dla importowanych przez nie towarów w kraju ma zastosowanie obniżona stawka VAT, możliwe pozostaje zgłoszenie towarów organom celnym na zasadach ogólnych;

PRZYKŁAD

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

Jeżeli operator skorzysta z procedury, zastosowanie będzie miała stawka 23%. Gdy zostanie złożone standardowe zgłoszenie celne, zastosowanie będzie miała stawka 5%.

- dokonuje jego płatności.

Osoba, dla której towary są przeznaczone, jest zobowiązana do zapłaty podatku.

Przez obliczenie podatku w prawidłowej wysokości należy rozumieć, co do zasady, podatek obliczony na podstawie dokumentów, które towarzyszą przesyłce (np. faktury, komunikaty z sieci operatora). Jeżeli jednak osoba odpowiedzialna za pobór VAT ma wątpliwości co do rodzaju lub ilości czy wartości importowanego towaru w przesyłce, powinna uzyskać, np. od nabywcy/importera, dodatkowe potwierdzenie, że dane są właściwe.

Jeśli osoba odpowiedzialna za pobór podatku doręczy przesyłkę nabywcy/ importerowi, ale:

- nie pobierze podatku z tytułu importu i nie wykaże tego podatku w deklaracji miesięcznej,
- pobierze podatek w kwocie innej niż obliczona na podstawie posiadanych informacji i wpisana do ewidencji i taki podatek wykaże w deklaracji miesięcznej,

wówczas naczelnik urzędu celno-skarbowego wyda decyzję określającą podatek w prawidłowej wysokości.

Regulacje te znajdą zastosowanie, przykładowo gdy w ewidencji osoba odpowiedzialna za pobór podatku obliczyła podatek w prawidłowej wysokości:

- i w takiej kwocie pobrała ten podatek, ale przez pomyłkę w deklaracji wykazała go w innej wysokości i w takiej wysokości dokonała jego wpłaty,
- ale przez pomyłkę pobrała ten podatek w innej wysokości i tę inną kwotę wykazała w deklaracji, a następnie również tę inną kwotę wpłaciła,
- ale doręczyła przesyłkę bez pobrania podatku i w deklaracji nie wykazała tej kwoty podatku.

Przepisy umożliwiają osobie odpowiedzialnej za pobór podatku wystąpienie samodzielnie z wnioskiem do naczelnika urzędu celno-skarbowego o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości, już po złożeniu deklaracji miesięcznej, gdyby osoba ta w wyniku samokontroli stwierdziła nieprawidłowości w deklaracji.

Jeżeli jednak osoba odpowiedzialna za pobór podatku wiedziała lub miała uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że kwota podatku powinna być w innej wysokości niż określona na podstawie informacji towarzyszących przesyłce, to naczelnik urzędu celno-skarbowego będzie mógł ustalić takiej osobie dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 20% kwoty zaniżenia kwoty podatku.

Przez uzasadnione podstawy należy rozumieć okoliczności, które jednoznacznie powinny wzbudzić podejrzenia u osoby fizycznej faktycznie dokonującej zgłoszenia. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.

Jeżeli w trakcie kontroli osoba odpowiedzialna za pobór podatku wykaże przed organem celnym, że podjęła dodatkowe czynności i próbowała dodatkowo zweryfikować poprawność danych wynikających z dokumentów towarzyszących przesyłce, wówczas jedyną osobą odpowiedzialną za zapłatę podatku z tytułu importu jest osoba, dla której towary były przeznaczone.

Natomiast gdy sama osoba, dla której towar jest przeznaczony, stwierdzi, że podatek od towaru otrzymanego w przesyłce powinien być pobrany w innej wysokości (wyższej lub niższej), może wystąpić z wnioskiem do naczelnika urzędu celno-skarbowego o wydanie decyzji z prawidłowo określonym podatkiem.

8.3. Zasady składania deklaracji

Osoba odpowiedzialna za pobór podatku będzie zobowiązana do złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji miesięcznej.

Jednocześnie ustawodawca przyjął fikcję prawną polegającą na uznaniu za deklarację miesięcznej sumy zgłoszeń celnych dokonywanych według miejsca przedstawienia towarów organom celnym, zawierających całkowitą kwotę podatku pobranego (tj. obliczonego i pobranego w prawidłowej wysokości), w miesiącu, za który składane są te zgłoszenia celne.

Takie uproszczenie oznacza brak potrzeby tworzenia jakichkolwiek nowych, odrębnych dokumentów pełniących rolę tej deklaracji. Zgłoszenie celne (ewentualnie kilka zgłoszeń celnych, gdy z uwagi na specyfikę organizacji danego podmiotu 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.

8.4. Termin zapłaty podatku

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 wynikającego z poszczególnych zgłoszeń celnych, dokonywanych według miejsca przedstawienia towarów organom celnym. VAT trzeba będzie wpłacić naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu do poboru kwoty należności celnych przywzowych wynikających z długu celnego.

Opóźnienie we wpłacie pobranego podatku, choćby jednorazowe, skutkuje obowiązkiem złożenia zabezpieczenia kwoty podatku, który ma być wykazany w deklaracji miesięcznej, w trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów celnych, jeśli nadal chcemy korzystać z procedury.

8.5. Zasady prowadzenia ewidencji

Na osoby odpowiedzialne za pobór podatku został nałożony obowiązek prowadzenia w postaci elektronicznej ewidencji towarów importowanych objętych tą procedurą. Ewidencję należy prowadzić w sposób pozwalający na:

- prawidłowe obliczenie i pobór podatku oraz
- wykazanie całkowitej kwoty pobranego podatku w deklaracji miesięcznej, a także sprawdzenie przez organ celny prawidłowości pobieranego i wykazanego podatku.

Ewidencja zawiera dane w odniesieniu do każdego towaru będącego przedmiotem importu, w tym kwotę obliczonego podatku, datę doręczenia towaru i datę pobrania podatku.

W praktyce ponieważ za deklarację miesięczną uznaje się *de facto* zgłoszenie celne, więc będą to, co do zasady, te same dane, które są wymagane do prawidłowego sporządzenia zgłoszenia celnego. Zatem osoba odpowiedzialna za pobór podatku będzie prowadziła tylko jedną ewidencję – dla potrzeb celnych, która jednocześnie będzie także ewidencją dla celów VAT, wykorzystywaną również dla potrzeb kontrolnych prawidłowości wykazanego w zgłoszeniu celnym VAT.

W ewidencji trzeba będzie wykazywać także te przesyłki, 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. Będzie to potrzebne, aby uzasadnić brak poboru VAT z tytułu importu.

Ewidencja będzie musiała 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 każde żądanie organu celnego.

KOMENTARZ » Stosowanie specjalnej procedury spowoduje zapewne również zmiany organizacyjne w firmach dostarczających przesyłki. Nowe regulacje będą wymagały od nich gromadzenia dodatkowych informacji. Może to spowodować również obowiązki zmian w systemach informatycznych pozwalających na prawidłowe ewidencjonowanie i deklarowanie podatku. Plusem korzystania z tej procedury jest odroczenie terminu płatności podatku i możliwość dokonywania zbiorczych rozliczeń na podstawie zgłoszeń celnych.

Dla konsumenta korzystanie z tej procedury również może przynieść negatywne konsekwencje, gdy w przesyłce będą towary opodatkowane obniżoną stawką.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 138i–138j ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 – ost.zm. czeka na publikację w Dz.U.

+ 9. Rejestracja na PUESC i wymiana kas na kasy online przez podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE

PRZED ZMIANĄ » Przepisy nie przewidywały obowiązku rejestracji na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) przez podatników dokonujących sprzedaży w systemie TAX FREE.

PO ZMIANIE » Sprzedawca, który zamierza sprzedawać towary podróżnym w systemie TAX FREE w 2022 r., musi dokonać rejestracji na PUESC do 31 grudnia 2021 r. Rejestracja będzie możliwa od 1 lipca 2021 r. Obowiązek rejestracji jest spowodowany wpro-

wadzeniem od 2022 r. elektronicznego systemu TAX FREE, z którego obowiązkowo będzie musiał korzystać każdy sprzedawca towarów na rzecz podróżnych.

Narzędzie to bezpłatnie udostępni Krajowa Administracja Skarbowa. System ten będzie służył do:

- wystawiania i rejestrowania elektronicznych dokumentów TAX FREE,
- ewidencjonowania wypłaconych kwot zwrotu podatku VAT podróżnym

i będzie udostępniony w formie e-usługi na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).

Korzystanie z elektronicznego systemu TAX FREE będzie możliwe po dokonaniu przez sprzedawcę rejestracji oraz założeniu konta w elektronicznym systemie TAX FREE.

Ponadto podatnicy dokonujący takiej sprzedaży do końca roku muszą wymienić tradycyjne kasy na kasy online.

KOMENTARZ

» Zmiana spowoduje zwiększenie obowiązków dla podatników dokonujących sprzedaży w systemie TAX FREE. Dokumenty związane z tą sprzedażą będą wystawiane tylko w formie elektronicznej. Będą oni również zobowiązani wymienić kasy na kasy online. Dlatego ta grupa podatników powinna już w 2021 r. rozpocząć przygotowanie do zmian w 2022 r.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 11 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 10. Zmiany zasad stosowania kodów w JPK_V7

PRZED ZMIANĄ

» Od 1 października 2020 r. podatnicy muszą stosować 13 kodów GTU oraz kody transakcyjne, np. MPP (transakcje objęte obowiązkowym split payment). Oznaczają także wybrane dokumenty. W przypadku kodów GTU największy problem stwarza ustalenie zakresu ich stosowania. Natomiast zastosowanie kodów transakcyjnych często wymaga od podatników wiele pracy, aby ustalić obowiązek ich stosowania. Nie było również wymagane podawanie terminu płatności lub zapłaty w przypadku korekt z tytułu ulgi na złe długi.

PO ZMIANIE

» Wprowadzone zmiany w zasadach stosowania kodów i podawania informacji w JPK wynikają z rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług.

10.1. Kody GTU w ewidencji sprzedaży

Od rozliczenia za lipiec 2021 r. nadal podatnicy będą posługiwali się 13 kodami GTU. Doprecyzowany zostanie natomiast zakres ich stosowania.

Tabela. Kody GTU, których zakres stosowania został doprecyzowany lub zmieniony od rozliczenia za lipiec 2021 r.

Kody, których zasady stosowania zostaną zmienione	Zakres stosowania kodu po zmianach	Na czym polega zmiana
1	2	3
GTU_01	napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napoje alkoholowe będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, oznaczone kodami CN 2203-2208	Ustawodawca przestanie odwoływać się do definicji alkoholi z ustawy akcyzowej. O zastosowaniu kodu GTU będzie decydowała zawartość alkoholu i kod CN, pod którym napój jest zaklasyfikowany.
GTU_03	<ul style="list-style-type: none"> ■ oleje opałowe nieoznaczone kodem GTU_02 ■ oleje smarowe ■ pozostałe oleje (CN od 2710 19 71 do 2710 19 83 i CN od 2710 19 87 do 2710 19 99, z wyłączeniem smarów plastycznych zaliczonych do kodu CN 2710 19 99), ■ oleje smarowe (CN 2710 20 90) ■ preparaty smarowe (CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją) 	Zostanie doprecyzowane, że oznaczenie GTU_03 nie obejmuje swoim zakresem olejów opałowych objętych kodem GTU_02. Nie będzie już wątpliwości co do braku obowiązku podwójnego przypisywania oznaczeń, tj. GTU_02 i GTU_03, dla dostaw tego samego oleju opałowego.
GTU_06	<ul style="list-style-type: none"> ■ urządzenia elektroniczne, części i materiały do nich, wyłącznie określone w poz. 7, 8, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy o VAT, ■ folia typu stretch określona w poz. 9 załącznika nr 15 	Zmiana ma charakter techniczny. Doprecyzowany zostanie zapis w celu wyjaśnienia wątpliwości. Po zmianie będzie wprost wynikało, że dostawa folii typu stretch wymienionej w poz. 9 załącznika nr 15 do ustawy o VAT, jeżeli stanowi odrębną dostawę poza dostawą urządzeń elektronicznych oraz części do nich, również powinna być oznaczana GTU_06.
GTU_07	pojazdy oraz części o kodach wyłącznie CN 8701-8708	Zostanie doprecyzowane, że oznaczenie GTU_07 dotyczy wszystkich pojazdów, a nie tylko samochodowych, oraz części do tych pojazdów, które zostały wymienione pod numerami CN 8701-8708.
GTU_08	metale szlachetne oraz nieszlachetne – wyłącznie określone w poz. 1 załącznika nr 12 do ustawy o VAT oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	Zostanie wskazane, że oznaczenie GTU_08 dotyczy metali szlachetnych oraz nieszlachetnych wyłącznie określonych w poz. 1 załącznika nr 12 do ustawy o VAT, zamiast poz. 1–3 tego załącznika. Nie spowoduje to zmiany zakresu stosowania kodu GTU_08, gdyż poz. 1 obecnie obejmuje m.in. zakres towarów z poz. 2 i 3 tego załącznika w poprzednim brzmieniu.

1	2	3
GTU_09	<ul style="list-style-type: none"> ■ produkty lecznicze ■ środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego ■ wyroby medyczne <p>– wyłącznie objęte obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne</p>	<p>Zmiana ma wyeliminować wątpliwości interpretacyjne, że oznaczeniu GTU_09 nie podlegają inne towary niż te wskazane w art. 37av ust. 1 Prawa farmaceutycznego. Z przepisów już wynika wprost, że GTU_09 będzie dotyczyło tylko produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, objętych obowiązkiem zgłoszenia, które zostały ujęte w wykazie MZ w przypadku wywozu ich poza terytorium kraju lub zbycia podmiotowi prowadzącemu działalność poza terytorium Polski.</p>
GTU_10	<p>budynki, budowle i grunty oraz ich części i udziały w prawie własności, a także odnoszące się do nich czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT</p>	<p>Zostanie rozszerzony zakres stosowania kodu GTU_10 o części budynków (np. lokale). Do tej pory wynikało to tylko z interpretacji MF. Ponadto z przepisów będzie wynikało, że kod GTU_10 dotyczy wszelkich dostaw budynków, budowli lub ich części (np. ustanowienie użytkowania wieczystego), określonych w art. 7 ustawy o VAT.</p>
GTU_12	<p>Usługi o charakterze niematerialnym, włącznie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ usługi doradcze, w tym doradztwo prawne i podatkowe oraz doradztwo związane z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31, 74.90.13, 74.90.15, 74.90.19) ■ usługi w zakresie rachunkowości i audytu finansowego (PKWiU 69.20.1, 69.20.2) ■ usługi prawne (PKWiU 69.1) ■ usługi zarządcze (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32, 69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1) ■ usługi firm centralnych (PKWiU 70.1) ■ usługi marketingowe lub reklamowe (PKWiU 73.1) ■ usługi badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2) ■ usługi badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72) ■ usługi w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU 85.5) 	<p>Przed zmianą to, pod jakim PKWiU są sklasyfikowane usługi niematerialne, które muszą być oznaczone kodem GTU_12, wynikało z objaśnień MF. Ustawodawca postanowił określić to wprost w przepisach.</p> <p>Ponadto kodem GTU_12 zostały objęte usługi audytu finansowego oraz wszystkie usługi sklasyfikowane pod numerem PKWiU 85.5, a nie, jak do tej pory, tylko szkoleniowe.</p>

1	2	3
GTU_13	transportowe i gospodarki magazynowej (PKWiU4 9.4, 52.1)	Zostanie zmieniony obecny zapis (zostaną wykreślone wyrazy „sekcja H” i „2015 symbol”, „ex”). Zdaniem MF nie spowoduje to zmiany zakresu stosowania GTU_13. Jednak usunięcie oznaczenia „ex” przy numerze PKWiU oznacza, że kod GTU należy przypisać do wszystkich usług sklasyfikowanych pod tymi numerami, a nie tylko wymienionych w rozporządzeniu jak to było do tej pory.

10.2. Kody transakcyjne w ewidencji sprzedaży i zakupów

Większe zmiany dotyczą natomiast kodów transakcyjnych.

Kod MPP. Od rozliczenia za lipiec 2021 r. podatnicy nie będą stosować kodu MPP, którym były oznaczane transakcje objęte obowiązkowym split payment. Kod ten nie będzie stosowany niezależnie od tego, czy istnieje obowiązkowy split payment, czy nie. Zmiana ta dotyczy zarówno ewidencji sprzedaży, jak i ewidencji zakupów.

Kod TP. Ponadto już z rozporządzenia w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług będzie wynikało, że kodu TP nie trzeba stosować w ewidencji sprzedaży w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami. Ustawodawca nie zdecydował się na regulację, która była zaproponowana w pierwszej wersji projektu, a mianowicie że kodu TP nie trzeba stosować, gdy kwota na fakturze nie przekracza 15 000 zł. Nadal nie trzeba wpisywać tego kodu w ewidencji zakupów. Pozostało to bez zmian.

Kody związane z wprowadzeniem e-commerce. W ewidencji sprzedaży i JPK_V7 podatnicy będą posługiwali się nowymi kodami transakcyjnymi. Wprowadzenie nowych kodów jest spowodowane zmianami w e-commerce. Mimo że zmiany te będą obowiązywały od 1 lipca 2021 r., nowe kody trzeba będzie stosować od 2022 r.

Tabela. Kody wprowadzone w związku ze zmianami e-commerce

Rodzaj kodu	Co oznaczamy
1	2
Kod WSTO_EE Ważne! Do końca 2021 r. podatnicy stosują kod EE zamiast WSTO_EE	<ul style="list-style-type: none"> ■ wewnątrzwspólnotową sprzedaż na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz ■ świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy, na rzecz

1	2
	<p>podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju</p> <p>Ważne! Po zmianach e-usługi świadczone na rzecz polskich konsumentów (np. pracowników) nie będą oznaczone kodem EE/WSTO_EE.</p>
Kod IED – od rozliczenia za styczeń 2022 r.	dostawę towarów, o której mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, dokonaną przez podatnika ułatwiającego tę dostawę, niekorzystającego z procedury szczególnej OSS i IOSS, których miejscem dostawy jest terytorium kraju

Jednocześnie zrezygnowano z kodu EE (dotyczącego usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych) i kodu SW (dotyczącego sprzedaży wysyłkowej). Kody te od 2022 r. zastąpi kod WSTO_EE. Jednak do rozliczenia za grudzień 2021 r. będziemy stosowali jeszcze kod EE (zob. tabelę).

10.3. Zasady oznaczania dokumentów kodami

Uregulowano także zasady stosowania kodów, które obecnie wynikają z wyjaśnień MF, tj.:

- kodami transakcyjnymi nie są oznaczane raporty kasowe, tylko faktury i dokumenty wewnętrzne;
- kody GTU nie są stosowane do dokumentów wewnętrznych i raportów kasowych, tylko do faktur.

10.4. Ewidencjonowanie korekt związanych z ulgą na złe długi

Ponadto gdy powodem wpisu będzie korekta z tytułu ulgi na złe długi lub zapłaty wierzytelności przez dłużnika, ewidencjonując fakturę, trzeba będzie podać również termin płatności lub datę dokonania zapłaty.

KOMENTARZ » Zmiany należy ocenić pozytywnie, szczególnie rezygnację ze stosowania kodu MPP, który sprawiał podatnikom problemy. Ponadto uregulowano wiele zasad, które do tej pory wynikały z wyjaśnień MF, co też należy ocenić na plus. Daje to podatnikom pewność co zasad stosowanych regulacji. Szkoda, że ustawodawca nie zdecydował się ostatecznie na ograniczenie stosowania kodu TP, co przewidywał pierwotny projekt rozporządzenia.

PODSTAWA PRAWNA

- § 10–11 rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2019 r. poz. 1988 – w brzmieniu projektowanym od 1 lipca 2021 r.

+ 11. Zmiany w zasadach dokonywania wpisów do nowego JPK

PRZED ZMIANA » Zasady dokonywania wielu wpisów do ewidencji i JPK, tak jak zasady stosowania kodów, wynikały do tej pory z wyjaśnień MF. Ponadto tylko do 30 czerwca 2021 r. przepisy przewidywały zwolnienie z wpisywania odrębnie do ewidencji każdego paragonu z NIP nabywcy do 450 zł.

PO ZMIANIE » Od rozliczenia za lipiec 2021 r. rozporządzenie wprowadza kilka zmian w obszarze ewidencjonowania.

11.1. Zapis u kupującego korekty „in minus”

W związku ze zmianami od 2021 r. w zasadach rozliczania faktur korygujących „in minus” wprowadzono możliwość ewidencjonowania przez nabywcę korekty zmniejszającej VAT naliczony, mimo że nie otrzyma faktury korygującej, na podstawie dokumentu wewnętrznego z oznaczeniem WEW. Do tej pory te zasady ewidencji wynikały z objaśnień podatkowych dotyczących SLIM VAT z 23 kwietnia 2021 r.

11.2. Zapis u sprzedawcy paragonów uznanych za faktury uproszczone

Przedłużono bezterminowo możliwość ewidencjonowania zbiorczo paragonów z NIP do kwoty 450 zł uznanych za faktury uproszczone. Od 1 lipca 2021 r. nadal nie będzie konieczności wykazywania odrębnie każdego takiego paragonu w ewidencji.

11.3. Zapis u sprzedawcy dokumentów za przejazd autostradą i biletów

W celu ułatwienia obowiązków ewidencyjnych zostanie umożliwione wykazywanie zbiorczo dokumentów uznanych za faktury uproszczone. Dotyczy to faktur dokumentujących przejazd autostradą płatną lub faktur za przejazd na dowolną odległość, wystawianych w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób:

- kolejami normalnotorowymi,
- taborem samochodowym,
- statkami pełnomorskimi,
- środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej,
- promami,
- samolotami i śmigłowcami.

Zasada ta dotyczy biletów dokumentujących przejazd na dowolną odległość.

11.4. Ewidencjonowanie WSTO i usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych

Zostały uregulowane zasady ewidencjonowania:

- wewnątrzwspólnotowej sprzedaży na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz
- świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy o VAT, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Gdy będą potwierdzane dokumentem zbiorczym, trzeba będzie je wykazywać w ewidencji odrębnie na podstawie dokumentu wewnętrznego. To oznacza, że każda transakcja będzie musiała być wpisana odrębnie i oznaczona odpowiednim kodem (EE/WSTO_EE).

KOMENTARZ » Zmianę należy ocenić pozytywnie, gdyż uprości zasady dokonywania wpisów w ewidencji.

PODSTAWA PRAWNA

- § 10–11 rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2019 r. poz. 1988 – w brzmieniu projektowanym od 1 lipca 2021 r.