

OPODATKOWANIE TOWARÓW I USŁUG W OBLICZU CYFRYZACJI GOSPODARKI I SPOŁECZEŃSTWA

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/3>

Aleksandra Skiers

absolwentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
aleksandraskiers@wp.pl

Taxation of goods and services in the face of digitization of the economy and society

Abstract

Purpose: Evaluation of value added tax (in Poland: goods and services tax) regulations in terms of their adaptation to changes resulting from the development of digitization of the economy, as well as to socio-economic processes.

Design/methodology/approach: An analysis of legal acts, a review of tax rulings and proposed solutions concerning VAT taxation presented in the literature. The study addresses issues related to e-commerce and the provision of services at a distance. It also outlines the problem of taxation of the sharing economy.

Findings: On the basis of the analysis it may be concluded that the regulations on indirect taxation of digital activity, although they are not without flaws, can be applicable to modern trade and provision of services. However, there are still issues which require developing new solutions (such as taxation of the sharing economy).

Keywords: value added tax (VAT), e-commerce, digitalization, digital economy, sharing economy.

Wstęp

Na początku XXI w. doszło do znaczących zmian o charakterze globalnym. Nastąpił niespotykany rozwój technologii cyfrowych, rewolucja w przestrzeni informacyjnej i przyspieszenie globalizacji gospodarki. Informacja zyskała status kluczowego zasobu w procesach biznesowych. Postęp w dziedzinie mikroelektroniki, telekomunikacji i technologii informatycznych spowodował, że wiele

Sugerowane cytowanie:

Skiers, A. (2022). Opodatkowanie towarów i usług w obliczu cyfryzacji gospodarki i społeczeństwa. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym* (s. 44–61). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/3>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

elementów ludzkiej codzienności przybrało formę cyfrową. Duża liczba przedsiębiorstw musiała dostosować się do zdigitalizowanej rzeczywistości. Ponieważ nie w każdej branży było to możliwe, wywołało to oburzenie tradycyjnych przedsiębiorców, którzy wskutek pozostawienia regulacji prawnych w niezmiennym kształcie poczuli się pokrzywdzeni w stosunku do cyfrowych potentatów. Przeniesienie działalności do sieci i świadczenie różnego rodzaju innowacyjnych usług na odległość zaczęły więc stanowić wyzwania dla ustawodawców.

Obecne ramy międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego pochodzą z czasów, w których wykorzystanie technologii informacyjnych przez większość przedsiębiorstw było niewielkie. Od tamtej pory pojawiły się (i nadal się pojawiają) zupełnie nowe modele biznesowe, a także przedsiębiorstwa. Dlatego można spotkać się z opiniami, że przepisy podatkowe są przestarzałe i nadszedł czas, aby radykalnie zmodyfikować obecne ramy i regulacje podatkowe.

Digitalizacja w połączeniu z globalizacją wpływają na kanały dystrybucyjne w handlu, m.in. w relacjach B2C. Dystrybucja realizowana przez internet, zarówno przez samych producentów, jak i wyspecjalizowanych pośredników, zdobywa coraz więcej zwolenników. E-handel niekiedy wypiera tradycyjne możliwości zakupu danego produktu. Z danych statystycznych wynika, że obecnie 1,6 mld konsumentów robi zakupy online, a do 2022 r. liczba ta może wzrosnąć do 2,2 mld. Nic więc dziwnego, że według szacunków przychody ze światowego e-handlu wynoszą ok. 2 bln dolarów rocznie. W Europie można zaobserwować działania, których celem jest rozwój handlu elektronicznego. Przykładem jest chociażby zainicjowana w 2015 r. przez Komisję Europejską Strategia Jednolitego Rynku Cyfrowego dla Europy. Do założeń tej strategii należy m.in. zwiększenie dostępu konsumentów i przedsiębiorców do towarów sprzedawanych przez internet. W kontekście opodatkowania warte uwagi jest założenie polegające na zmniejszeniu obciążeń i przeszkód związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT, w Polsce – podatek od towarów i usług) przy obrocie transgranicznym. W ostatnich latach szczególną rolę zaczęły odgrywać platformy elektroniczne, dzięki którym przedsiębiorstwa mogą dotrzeć do klientów na całym świecie. Skorzystanie z oferty przez klienta z danego państwa może oznaczać także konieczność wzięcia pod uwagę regulacji w zakresie prawa podatkowego tego państwa. Wraz z rozwojem *e-commerce* doszło do zderzenia nowoczesnego handlu z tradycyjnymi przepisami dotyczącymi VAT. Rozbieżności w tym zakresie między państwami zaczęły się pogłębiać. Wskutek braku odpowiednich, dostosowanych do nowej rzeczywistości gospodarczej przepisów często dochodziło do uchylania się od VAT. Poza tym taka sytuacja prowadzi do nierównych zasad konkurencji rynkowej, dyskryminacji między firmami na świecie oraz zauważalnych strat w dochodach budżetowych z tytułu VAT wśród państw. Według

szacunków, oszustwa w VAT w UE z tytułu sprzedaży dokonywanej na odległość są warte 5 mld euro rocznie.

Jedną z najważniejszych spraw pojawiających się w kontekście opodatkowania VAT jest określenie miejsca świadczenia. Zgodnie z międzynarodowymi standardami, podatek od obrotu w relacji B2C pobierany jest w miejscu konsumpcji. Celem takiego rozwiązania jest zapobieżenie nierównym zasadom konkurencji i przenoszeniu firm do państw stosujących niższe stawki VAT. W praktyce jednak reguła polegająca na opodatkowywaniu obrotu w państwie konsumpcji rodzi wiele problemów, szczególnie gdy przedsiębiorcy zawierają transakcje z konsumentami z różnych państw. Muszą oni wówczas respektować przepisy tych państw. Stanowi to jedną z barier rozwoju handlu elektronicznego (Kołodziej, 2020, s. 21). Warto jednak wspomnieć, że taki sposób opodatkowania usług elektronicznych obowiązuje w Unii Europejskiej (UE) od 1 stycznia 2015 r. i wynika z art. 5 Dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług. Wcześniej regułą było opodatkowywanie tego typu usług w kraju, w którym usługodawca ma swoją siedzibę. Kiedy w 1992 r. wypracowywano reguły handlu i opodatkowania wewnątrz Unii Europejskiej, postanowiono na okres przejściowy zastosować pobór podatku od wartości dodanej w miejscu zakupu. W rzeczywistości rozwiązanie to pozostało w przepisach unijnych ponad 20 lat. Nowa metoda miała być bardziej sprawiedliwa dla niewielkich przedsiębiorstw, które nie są wystarczająco mobilne, by zmienić państwo siedziby ze względu na obowiązujące w nim stawki VAT. Te nadal jednak, mimo harmonizacji podatku od wartości dodanej w UE, pozostają różnicowane. Uważa się to za przeszkodę w rozwoju handlu wewnątrzunijnego.

Celem rozdziału jest próba oceny regulacji w zakresie podatku od wartości dodanej (w Polsce – podatku od towarów i usług) pod względem ich dostosowania do zmian wynikających z rozwoju cyfryzacji gospodarki, a także do procesów o charakterze socjoekonomicznym. Podstawą oceny będzie przegląd aktów prawnych, interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz propozycji rozwiązań pojawiających się w literaturze.

W opracowaniu zostaną przedstawione regulacje podatkowe związane z handlem elektronicznym i świadczeniem usług na odległość. Szczególna uwaga będzie zwrócona na ustalenie miejsca świadczenia. Przybliżone zostaną również specjalne procedury podatkowe, wynikające m.in. z tzw. pakietu *e-commerce*. Na przykładach interpretacji indywidualnych będzie pokazana różnica między świadczeniem usług elektronicznych a świadczeniem usług internetowych. Nakreślony zostanie także problem na gruncie podatkowym, związany z rozwojem gospodarki współdzielenia.

1. Ewolucja opodatkowania VAT e-handlu

Handel elektroniczny jest relatywnie młodą branżą, jej początki bowiem sięgają lat 90. XX w. Wtedy to, w 1995 r., uruchomiono w USA pierwszy sklep internetowy Amazon, który najpierw był księgarnią internetową, jednak bardzo szybko rozszerzył ofertę. W międzyczasie powstał również jeden z najsłynniejszych amerykańskich sklepów internetowych – Ebay. Przedsiębiorstwa z USA niezmiennie przodują w tej dziedzinie (Krzak, 2009, s. 1–4).

Handel elektroniczny może być definiowany jako sprzedaż lub zakup towarów bądź usług za pośrednictwem sieci komputerowych, przy użyciu specjalnie zaprojektowanych metod przyjmowania lub składania zamówień. Towary lub usługi są zamawiane za pomocą tych metod, lecz płatność i ostateczna dostawa towarów lub usług nie muszą odbywać się przez internet. Transakcja w handlu elektronicznym może być zawarta między przedsiębiorstwami, gospodarstwami domowymi, osobami fizycznymi, rządami i innymi organizacjami publicznymi lub prywatnymi (OECD, 2011, s. 72).

Z najnowszych badań wynika, że 57% transgranicznych dostaw towarów jest realizowanych za pośrednictwem tylko trzech największych platform cyfrowych, przy czym funkcjonuje wiele innych platform na poziomie krajowym. W rezultacie szacuje się, że około dwie na trzy dostawy towarów w ramach handlu elektronicznego odbywają się za pośrednictwem platform cyfrowych, a tylko jedna na trzy odbywa się w drodze sprzedaży bezpośredniej. W efekcie systematycznie rosnącej transgranicznej sprzedaży towarów przez internet coraz większym wyzwaniem stało się dostosowanie konstrukcji VAT i organów celnych. W wielu jurysdykcjach stosuje się zwolnienie z VAT w przypadku importu towarów o niskiej wartości, ponieważ koszty administracyjne związane z poborem podatku od tych towarów mogłyby przewyższać korzyści. Zwolnienia dotyczące importu towarów o niskiej wartości stały się coraz bardziej kontrowersyjne w kontekście rozwijającej się gospodarki cyfrowej. W czasie, gdy wprowadzono większość z tych zwolnień, nie istniały jeszcze zakupy przez internet, a poziom importu objętego preferencją był stosunkowo niski. Administracje podatkowe i celne stoją również w obliczu wyzwań związanych z pobieraniem daniny przy przywozie powyżej określonego progu. W badaniu Copenhagen Economics z 2016 r. oszacowano, że aż 65% dostaw zrealizowanych w ramach handlu elektronicznego spoza UE do konsumentów w UE drogą wysyłkową było niezgodnych z przepisami (OECD, 2019).

Handel elektroniczny ma również duży wpływ na rozwój polskiego sektora IC/ICT. W 2018 r. rynek ten był wart 10 mld euro i był trzynastym najszybciej rozwijającym się w tej dziedzinie na świecie. Liczba sklepów internetowych przekroczyła 30 tys. (Rutkowski, 2019, s. 13).

Zgodnie z ogólną zasadą w przypadku sprzedaży wysyłkowej towary powinny zostać opodatkowane w państwie przeznaczenia. Jednak z uwagi na rozwój handlu internetowego i docieranie sprzedawców do klientów z różnych państw UE rozwiązanie to byłoby bardzo skomplikowane. W praktyce oznaczałoby konieczność rejestracji do celów VAT w każdym państwie, z którego może pochodzić potencjalny klient będący osobą fizyczną. Przedsiębiorca musiałby przejść szereg procedur, nawet jeśli sprzedaż w danym państwie miałaby incydentalny charakter. Z tego powodu wprowadzono do unijnych regulacji ułatwienie – do określonego przez dane państwo limitu sprzedawca nie musi opodatkowywać transakcji w kraju nabywcy. Jeżeli jednak unijny dostawca przekroczy ustalony próg sprzedaży na rzecz konsumentów pochodzących z innego państwa UE, wówczas musi on zarejestrować się do celów VAT w takim państwie. Nadwyżka wartości sprzedaży ponad próg zostaje opodatkowana stawką obowiązującą w państwie konsumentów i dostawca musi składać odpowiednie deklaracje VAT.

Ustawodawca wyróżnił sprzedaż wysyłkową – z terytorium kraju i na terytorium kraju. Zgodnie z art. 23 Ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.), w brzmieniu obowiązującym do końca czerwca 2021 r., dostawę uważało się za dokonaną na terytorium Polski, jeżeli suma towarów wysłanych do danego państwa UE w ramach sprzedaży wysyłkowej nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym ustalonego przez to państwo progu wartościowego. Analogicznie wyglądał przepis odnoszący się do sprzedaży wysyłkowej na terytorium Polski – można było zaklasyfikować tak dostawę wówczas, jeśli unijny sprzedawca przekroczyłby ustalony przez polskiego ustawodawcę próg 160 tys. zł. Do niedawna progi ustalone w poszczególnych państwach członkowskich były różne, co zakłócało wymianę handlową.

Unia Europejska zmagą się także z problemem braku opodatkowania niektórych towarów pochodzących z państw trzecich. Budżety państw członkowskich UE tracą na imporcie do UE towarów o niewielkiej wartości. Ich przywóz wzrósł znacząco w ostatnich latach, czego przykładem może być popularna platforma Aliexpress. Brak opodatkowania takich przedmiotów wynika z przepisów Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. Na jej mocy przesyłki o wartości nieprzekraczającej 22 euro (dawniej ECU) zostały zwolnione z cła i VAT-u. Trzeba pamiętać, że próg ten został ustanowiony w 1983 r. Nie było wówczas mowy o jednolitym rynku ani o pojęciu cyfryzacji gospodarki. Limit ten jest pewnego rodzaju reliktem. Unijny próg wynosił do niedawna 10 euro, przy czym państwa członkowskie UE mogły go podwyższyć do 22 euro. Większość państw zdecydowało się zastosować to zwolnienie. Polska przewidziała je dla przesyłek nieprzekraczających wartości 22 euro. Ustawodawca zastosował jednak pewien warunek – zwolnienie nie mogło dotyczyć towarów, których importu dokonano poprzez zamówienie wysyłkowe.

Odpowiedzią na problemy podatkowe pojawiające się w konsekwencji prowadzonej działalności elektronicznej i handlu internetowego ma być zestaw unijnych rozwiązań, tzw. pakiet VAT *e-commerce*. W jego skład wchodzi przede wszystkim: Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995, Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455, Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2454 oraz Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026. Celem jest wprowadzenie w państwach członkowskich następujących zmian (Kołodziej, 2020, s. 22–23):

- zniesienie zwolnienia od opodatkowania VAT importu przesyłek o niewielkiej wartości (do 22 euro);
- wprowadzenie jednolitego unijnego progu dla sprzedaży wysyłkowej w wysokości 10 000 euro;
- określenie zasad sprzedaży na odległość towarów importowanych (SOTI);
- zmiany w wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO) – reorganizacja systemu MOSS i jego rozszerzenie na kolejne rodzaje transakcji transgranicznych;
- dopuszczenie nowej procedury importu (IOSS) dla SOTI z państw trzecich do konsumentów z UE w przypadku przesyłek o wartości do 150 euro;
- dopuszczenie uproszczonych rozwiązań dotyczących deklaracji i zapłaty VAT w przypadku importu przesyłek o niewielkiej wartości (do 150 euro), w sytuacji gdy nie zostanie wykorzystana procedura IOSS; osoba przedstawiająca towary organom celnym (np. firma kurierska) może dokonać zgłoszenia i zapłaty VAT w imieniu osoby, która jest nabywcą towarów.

Polska ustawa implementująca te rozwiązania (Ustawa z 20 maja 2021 r.) weszła w życie 1 lipca 2021 r.

Spośród wymienionych zmian najczęściej mówi się o pociągnięciu do odpowiedzialności platform internetowych, które przodują w handlu internetowym w ostatnich latach. Dodany do Dyrektywy Rady 2006/112/WE art. 14a umożliwia zastosowanie swojego rodzaju fikcji prawnej, polegającej na założeniu, że podatnik prowadzący platformę sprzedażową otrzymał dostawę i samodzielnie jej dokonał. W ten sposób niejako podzielono transakcję między dostawcą bazowym a konsumentem na dwa etapy:

- 1) dostawa od dostawcy bazowego do właściciela platformy (transakcja B2B);
- 2) dostawa od właściciela platformy do klienta (transakcja B2C).

W takiej sytuacji należy rozpoznać dwie dostawy – ruchomą i nieruchomą. Stosownie do art. 36b Dyrektywy Rady 2006/112/WE w przypadku dostaw określonych w art. 14a wysyłka lub transport towarów powinny zostać przypisane do dostawy dokonanej przez administratora platformy internetowej. Dostawa w relacji B2B uważana jest za nieruchomą i zgodnie z zasadą generalną powinna zostać opodatkowana tam, gdzie towar znajduje się w momencie dostawy. W relacji B2C dochodzi do transportu i towary są opodatkowane, z uwzględnieniem nowych zasad, w kraju konsumenta.

Pakiet zmian wprowadził także pojęcie wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość, które zastępuje i doprecyzowuje dotychczas istniejącą w regulacjach sprzedaż wysyłkową. WSTO odnosi się do dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, także wtedy, kiedy dostawca uczestniczy w transporcie lub wysyłce towarów jedynie pośrednio. Słowo „pośrednio” jest w nowej definicji kluczowe. Państwa nabywców (konsumentów) przy sprzedaży wysyłkowej, po przekroczeniu określonego progu, roszczą sobie prawo do pobrania VAT-u. Dostawcy jednak często ustalają warunki dostawy w taki sposób, że to nabywca organizuje transport. W definicji sprzedaży wysyłkowej obowiązującej przed 1 lipca 2021 r. nie było jednak mowy o takim rozwiązaniu. Tego typu sytuacje często prowadziły do sporów z organami podatkowymi. Dla podatników była to furta do tego, aby nie płacić VAT-u w państwie siedziby konsumenta, gdzie stawka tego podatku jest niekorzystna. WSTO ma rozwiązać ten problem.

Należy zauważyć, że w efekcie ustanowienia jednolitego progu dla sprzedaży wysyłkowej podatek w kraju siedziby będą rozliczać tylko najmniejsi przedsiębiorcy. Pozostali albo skorzystają z procedury VAT-OSS (rozszerzonego systemu VAT-MOSS), albo będą musieli rozliczać VAT w każdym z państw, w którym zlokalizowani są ich klienci, osoby prywatne.

Bez względu na status i kraj siedziby usługodawcy w przypadku świadczenia usług nadawczych, telekomunikacyjnych lub elektronicznych (TNE) na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jako miejsce ich świadczenia rozpoznaje się miejsce, w którym konsument (ostateczny nabywca usług) ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu. Bezwarunkowe trzymanie się tej zasady oznaczałoby dla podatników wiele komplikacji. Z tego powodu wprowadzono ułatwienie w postaci alternatywnej metody rozliczania podatku od tego typu usług – *mini one stop shop* (MOSS). Usługi świadczone drogą elektroniczną mają tę zaletę, że mogą być odbierane na dużym obszarze geograficznym. Usługodawca musiałby rozpoznawać obowiązek podatkowy w każdym państwie, w którym konsument odebrał od niego usługę. Procedura MOSS częściowo rozwiązywała ten problem. Umożliwiała ona podatnikowi złożenie jednej kwartalnej deklaracji VAT w państwie identyfikacji dla celów MOSS. W informacji tej wskazywano nie tylko usługi świadczone w tym kraju, lecz także w innych państwach członkowskich UE. Dzięki tej metodzie można było także obliczyć jedną, łączną kwotę podatku należnego z tytułu usług TNE. Spowodowało to znaczne obniżenie obciążeń administracyjnych dla podatników, jednak postanowiono dodatkowo rozszerzyć przepisy. Procedurę uproszczoną VAT-OSS mogą zastosować również podatnicy z krajów UE niemający siedziby w państwie członkowskim przeznaczenia, świadczący różnorodne usługi na rzecz osób niebędących podatnikami. Z mechanizmu można skorzystać w przypadku dostarczania wszystkich usług transgranicznych w relacji B2C. Ułatwienie

w pewnym zakresie przewidziano też dla podatników spoza UE, świadczących usługi na rzecz unijnych konsumentów. Przedsiębiorcy zagraniczni mają możliwość zarejestrowania się w dowolnym państwie członkowskim, aby skorzystać z procedury szczególnej. Także w takim przypadku sprzedawca jest zobligowany do złożenia deklaracji w państwie identyfikacji w każdym kwartale, nawet wówczas, jeśli nie doszło do żadnej dostawy.

Nowością jest specjalna procedura VAT-IOSS (*import one stop shop*). Podatnicy dokonujący SOTI nie muszą składać zeznań i płacić podatku w każdym państwie członkowskim, z którego pochodzą konsumenci. Pojawiła się możliwość rozliczenia podatku należnego w państwie identyfikacji. Nie ma już zatem konieczności pobierania podatku przez organy celne w momencie importu. Przedsiębiorca handlujący towarami o niskiej wartości, znajdującymi się poza UE, może w momencie sprzedaży zadeklarować i odprowadzić VAT globalnie, przy wykorzystaniu procedury IOSS. Rozwiązanie ma charakter dobrowolny.

W zainicjowanych przez Komisję Europejską rozwiązaniach z pewnością można dostrzec pozytywne aspekty. Niektóre jednak, np. likwidacja zwolnienia z opodatkowania przesyłek o niskiej wartości, mogą spowodować wzrost kosztów w branży *e-commerce*.

2. Wybrane problemy na gruncie VAT związane ze sprzedażą towarów i usług drogą elektroniczną

Globalizacja wraz z rozwojem technologii powodują, że coraz łatwiejsze staje się dotarcie do usługobiorców z różnych miejsc świata. Szczególnie ważne okazuje się to w trakcie pandemii COVID-19, gdy nie zawsze jest możliwość skorzystania z danej usługi stacjonarnie. Oferowanie usług przy wykorzystaniu technologii komunikacyjnych wiąże się jednak z koniecznością ustalenia miejsca potencjalnego opodatkowania. Na przykładzie podatku od towarów i usług można zauważyć, że kwestia ta bywa dla podatników problematyczna.

Często używa się w wypowiedziach sformułowania „usługa elektroniczna”. Wydawać by się mogło, że skoro do świadczenia pewnej usługi na odległość korzysta się z internetu czy łącza telefonicznego, to wystarcza to do określenia tejże usługi jako elektronicznej. Jak się okazuje, niekoniecznie tak musi być i należy zwrócić uwagę na definicje, które są stosowane w międzynarodowym prawie podatkowym (Janicki i Kociak, 2019, s. 9–10).

Aby zbadać, czy na gruncie podatkowym dana czynność jest zaliczana do usług elektronicznych, należy odnieść się do art. 7 ust. 1 Rozporządzenia

wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. W myśl tej regulacji, do „usług świadczonych drogą elektroniczną” można zaklasyfikować usługi, które spełniają łącznie następujące cechy:

- 1) są świadczone z wykorzystaniem internetu lub sieci elektronicznej;
- 2) z uwagi na ich charakter są zautomatyzowane;
- 3) wykonanie ich wymaga jedynie minimalnego wkładu ze strony człowieka;
- 4) nie jest możliwe wykonanie ich bez wykorzystania technologii informacyjnej.

Dodatkowo w załącznikach do rozporządzenia wskazano szeroki katalog czynności, których wymieniony przepis w szczególności dotyczy. Nie jest to jednak zamknięty katalog, w związku z czym podatnicy składają wnioski o interpretacje indywidualne, by upewnić się, że świadczone przez nich usługi można uznać za usługi elektroniczne lub wykluczyć taką możliwość.

Coraz częściej pojawiają się pytania dotyczące usług edukacyjnych świadczonych za pomocą internetu. Pewien nauczyciel chciał dowiedzieć się, czy jego usługi adresowane do uczniów mieszkających na terenie Unii Europejskiej będą należeć do usług elektronicznych. Wówczas wnioskodawca skorzystałby z procedury MOSS. Nauczyciel wskazał, że odpłatnie udziela dostępu osobom z całego świata do strony internetowej, na której zamieszcza filmy instruktażowe w zakresie malarstwa. Poza udostępnianiem materiałów nauczyciel może także komentować prace uczniów i rozwiewać wątpliwości. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) stwierdził, że taka usługa nie jest usługą elektroniczną w rozumieniu Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011, ponieważ usługi e-learningowe są objęte wyłączeniem ze względu na to, że wymagają zaangażowania ze strony nauczyciela. Udziela on wsparcia merytorycznego i jego rola jest znacząca. Fakt udostępniania usługi za pośrednictwem platformy internetowej nie jest wystarczającą przesłanką do uznania usługi za elektroniczną (Interpretacja indywidualna... z 20.11.2018 r.).

Podobne stanowisko zajął organ w przypadku podatnika, który planował świadczyć usługi w zakresie malarstwa cyfrowego. Wnioskodawca miał zamiar pozyskiwać klientów przez własną stronę internetową z portfolio jego prac i za pośrednictwem stron poświęconym artystom. Dyrektor KIS stwierdził, że proces powstawania danej pracy jest długotrwały i na każdym etapie wymaga wrażliwości i umiejętności twórcy. Usługa ta więc bynajmniej nie wymaga minimalnego udziału człowieka (Interpretacja indywidualna... z 14.12.2016 r.).

Coraz popularniejsze staje się także udzielanie konsultacji medycznych na odległość. W ten sposób można zasięgnąć fachowej opinii nawet z drugiego końca świata. W pewnej interpretacji organ musiał określić, gdzie powinien zostać odprowadzony VAT z tytułu usługi pośrednictwa w konsultacji medycznej udzielonej telefonicznie przez obywatela UE. W przytoczonej sprawie podatek prowadził platformę internetową, za pośrednictwem której pacjenci mogli umawiać wizyty u wybranego specjalisty w preferowanej formie i czasie i od razu

dokonać płatności. Rozliczenie wyglądało w ten sposób, że najpierw lekarz wystawiał fakturę serwisowi, a następnie ten przygotowywał fakturę dla pacjenta z dwoma pozycjami:

- 1) dotyczącą usługi medycznej (zwolnionej z VAT);
- 2) dotyczącą usługi pośrednictwa (opodatkowanej stawką 23%).

Zdaniem dyrektora KIS usługa medyczna świadczona za pośrednictwem platformy nie jest usługą elektroniczną. Sam fakt wykonania usług z wykorzystaniem internetu czy telefonu nie zmienia ich charakteru. Internet i telefon stanowią jedynie narzędzia, dzięki którym dochodzi do udzielenia konsultacji pacjentom. W tej sytuacji miejscem świadczenia opisanych usług i zarazem ich opodatkowania – w myśl art. 28c ust. 1 u.p.t.u. – jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej, czyli terytorium Polski. Nie ma w takiej sprawie znaczenia, czy miejsce zamieszkania pacjenta (usługobiorcy) jest w kraju członkowskim Unii Europejskiej, czy też poza nią (Interpretacja indywidualna... z 13.04.2018 r.).

Analogicznie wyglądała interpretacja w przypadku podatnika oferującego za pośrednictwem strony internetowej plany dietetyczne. Na podstawie podanych w ankiecie informacji i po dokonaniu wpłaty specjaliści przygotowywali na rzecz klienta indywidualny plan dietetyczny, który następnie był mu udostępniany na koncie użytkownika. Choć usługa była całkowicie wykonywana na odległość i udostępniana za pomocą internetu, nie wystarczyło to, aby organ uznał, że jest to usługa elektroniczna (Interpretacja indywidualna... z 18.12.2018 r.).

Robienie zakupów przez internet cieszy się obecnie dużą popularnością. Sprzedaży elektronicznej sprzyjają także obostrzenia dotyczące działalności galerii handlowych w związku z pandemią COVID-19. Podatnik musi rozważyć wiele kwestii podatkowych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej – także tej, która ma miejsce w internecie. Przedsiębiorcy oferują coraz to nowsze i bardziej zautomatyzowane usługi. Użytkownik może sam wybrać interesującą go usługę i zapłacić bezgotówkowo w wybrany przez siebie sposób. Często pojawiającym się problemem we wnioskach o interpretacje indywidualne jest to, czy podatnik ma obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej lub czy może skorzystać z któregoś zwolnienia z tego obowiązku (Janicki i Kociak, 2020, s. 10–11).

W art. 111 ust. 1 u.p.t.u. sformułowano generalną zasadę, zgodnie z którą każdy podatnik, który prowadzi sprzedaż na rzecz osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami i rolników ryczałtowych, jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Minister finansów w Rozporządzeniu z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących określił jednak katalog usług, których wykonywanie przez podatnika nie powoduje powstania takiego obowiązku. W załączniku do rozporządzenia wymieniono

49 rodzajów czynności, oznaczonych za pomocą stosownych kodów Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

W jednej ze spraw wnioskodawca opisał, że prowadzi działalność polegającą na tworzeniu gry internetowej. Jest ona, co prawda, bezpłatna, jednak w planach jest wprowadzenie płatności za specjalne punkty, które gracz może kupić, aby wykorzystać je do zdobycia przewagi w grze. Kwota miałaby być uiszczana przez gracza za pośrednictwem systemu mikropłatności (przelewy bankowe, karty płatnicze, PayPal, blik itp.). Przedsiębiorca będzie dysponować odpowiednią ewidencją, z której będzie jasno wynikać, której indywidualnej transakcji dotyczy dana płatność. Wnioskodawca ponadto prowadzi własną ewidencję wskazującą, który użytkownik dokonał zapłaty za punkty premium. Podatnik zaznaczył, że wcześniej nie powstał u niego obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zdaniem wnioskodawcy świadczone przez niego usługi to usługi elektroniczne w rozumieniu art. 2 pkt 26 u.p.t.u. Dyrektor KIS zgodził się z podatnikiem, że spełnia on wszystkie przesłanki do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji za pomocą kasy rejestrującej, z poz. 37 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, odnoszącej się do usług, w przypadku których świadczący otrzymuje zapłatę za dokonaną czynność w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę musi jednak jednoznacznie wynikać, jakiej konkretnie czynności płatność dotyczyła (Interpretacja indywidualna... z 8.06.2020 r.).

Podobna sprawa dotyczyła właściciela sklepu internetowego sprzedającego odzież i akcesoria domowe. Towary są wysyłane pocztą, kurierem lub istnieje możliwość odbioru osobistego przez kupującego. Sklep oferuje użytkownikom duży wybór płatności bezgotówkowych. Spółka gromadzi dokumentację, z której wynika, jakiego zakupu dokonał dany użytkownik i w jakiej wysokości. Nie stanowi problemu sprawdzenie, której transakcji dotyczyła dana płatność. Tym razem organ interpretacyjny także podzielił zdanie wnioskodawcy, że może on skorzystać ze zwolnienia – w tym przypadku z poz. 36 załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. dotyczącego dostawy towarów w trybie wysyłkowym (Interpretacja indywidualna... z 14.08.2019 r.).

Kwestia możliwości zastosowania zwolnienia z obowiązku posiadania kasy rejestrującej to niejedyny zagadnienie, nad którym muszą zastanowić się podatnicy chcący prowadzić działalność online. W przypadku sklepu internetowego może pojawić się dylemat, jak prawidłowo zaraportować czynność w deklaracji VAT, gdy klient wybrał przesyłkę za pobraniem, po czym nie odebrał towaru

i nie uścił ceny. Z wnioskiem o interpretację indywidualną w takiej sprawie wystąpiła pewna perfumeria internetowa. Z regulaminu spółki wynikało, że jest ona właścicielem towaru aż do momentu zapłaty przez klienta za zamówienie. Wątpliwości podatnika dotyczyły konieczności dokonywania korekty deklaracji VAT w sytuacji, gdy transakcja z winy klienta nie doszła do skutku. Organ interpretacyjny, aby odpowiedzieć na pytanie wnioskodawcy, zwrócił uwagę na podstawowe pojęcia w zakresie VAT. Dana czynność powinna zostać opodatkowana w momencie powstania obowiązku podatkowego, który w odniesieniu do towarów powstaje w momencie ich dostawy. Za dostawę towarów uważa się z kolei prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 u.p.t.u.). Podatnik powinien więc wykazać transakcję w okresie rozliczeniowym, w którym klient uzyskał prawo do rozporządzania towarami jak właściciel. Jeżeli klient nie zapłacił za zamówione artykuły i nie odebrał ich od kuriera, do dostawy nie doszło. Taka czynność jest więc neutralna na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (Interpretacja indywidualna... z 13.02.2020 r.).

Czasami nie do końca przemyślane przepisy nie pozwalają przedsiębiorcom unowocześnić procesu sprzedaży. Przykładem jest art. 111 ust. 3a pkt 1 u.p.t.u., który pozwala sprzedawcy na wydanie konsumentowi paragonu fiskalnego w postaci elektronicznej, jeżeli tylko wyrazi on na to zgodę. Powołał się na niego podatnik, który prowadził sklep internetowy i chciał wysyłać swoim klientom paragony w postaci zabezpieczonego pliku PDF. Sprzedawca zaznaczał, że dostarczałby paragon w taki sposób jedynie, jeśli nabywca wyraziłby zgodę. Dyrektor KIS nie przyznał jednak racji podatnikowi. Organ stwierdził, że właściciel sklepu internetowego będzie mógł wysyłać paragony elektronicznie dopiero wówczas, gdy na rynku pojawią się kasy fiskalne online, które będą umożliwiały wysyłanie paragonów klientom i gdy taka funkcjonalność zostanie zatwierdzona przez Główny Urząd Miar. Do tego czasu podatnicy muszą jednak pozostać przy paragonach w formie papierowej (Interpretacja indywidualna... z 16.04.2021 r.).

3. Aspekty podatkowe *sharing economy*

Coraz bardziej zauważalnym segmentem gospodarki jest *sharing economy*. Trudno znaleźć odpowiednie tłumaczenie na język polski, które oddawałoby sens i charakter tego zjawiska. Najczęściej jednak spotyka się określenie „gospodarka współdzielenia”. W tym wyrażeniu kładzie się nacisk na dzielenie się, a więc przekazywanie komuś należącemu do pewnej wspólnoty swoich nadwyżkowych zasobów. Ogólnie rzecz biorąc, działania w ramach gospodarki współdzielenia

polegają w szczególności na tymczasowym zastępowaniu własności nie w pełni wykorzystywanych aktywów/zasobów w przeciwieństwie do przenoszenia własności. Przykładem może być współdzielenie mieszkania w ramach krótkoterminowego (wakacyjnego) wynajmu. Działania te ostatecznie mijają się z ideą obecną przy ich inicjacji. Prędzej czy później jednostki upatrują w nich możliwość osiągnięcia zysku. Gospodarka współdzielenia zamienia się wówczas w gospodarkę dostępu (Papińska-Kacperek i Polańska, 2018, s. 85).

Obok *sharing economy* często wymienia się także *gig economy*. Trudno znaleźć trafne tłumaczenie na język polski tego terminu. Odnosi się on do systemu wolnorynkowego, w którym powszechne są stanowiska tymczasowe, a organizacje zatrudniają niezależnych pracowników na krótkoterminowe kontrakty. Pojęcie to stosuje się w odniesieniu do pracy, która trwa przez określony czas. Termin jest zazwyczaj używany przez muzyków. Może też dotyczyć freelancerów, niezależnych wykonawców, pracowników zatrudnionych w ramach projektu oraz pracowników zatrudnionych na czas określony lub w niepełnym wymiarze godzin.

Szybki rozwój gospodarki opartej na dzieleniu się jest zjawiskiem globalnym. W wielu jurysdykcjach na całym świecie działa szereg platform związanych z *sharing* i *gig economy*. Nie ma jeszcze wielu dostępnych danych, które dawałyby wiarygodny obraz tego zjawiska, mierzonych liczbą użytkowników czy wysokością przychodów. Przyczyną może być fakt, że te segmenty gospodarki jeszcze dojrzewają, a platformy je reprezentujące są zróżnicowane i bardzo złożone. Gromadzenie danych statystycznych służących do pomiaru jej rozmiarów, wzrostu i działalności okazało się wyzwaniem, lecz podejmowane są wysiłki w celu opracowania ram i metodyki, które pozwolą lepiej oszacować skalę tego zjawiska. Mimo tych trudności z dostępnych badań wynika, że działalność w zakresie *sharing* i *gig economy* w 2018 r. była warta 204 mld dolarów, i przewiduje się, że do 2023 r. osiągnie wartość 455 mld dolarów, ponieważ konsumenci wraz ze wzrostem digitalizacji stają się bardziej otwarci na ideę dzielenia się.

W badaniach OECD wyróżnia się cztery główne sektory związane z *sharing* i *gig economy*:

- 1) Sektor transportu – zazwyczaj platforma łączy kierowców, którzy mogą nie być profesjonalistami, tzn. nie muszą mieć oficjalnych zezwoleń, innych niż prawo jazdy. Celem jest odbycie podróży na krótką lub dłuższą odległość z pasażerami. Przykładem mogą być działające także w Polsce firma Uber i serwis BlaBlaCar. Należy zauważyć, że jurysdykcje coraz częściej wdrażają środki, które wymagają od kierowców uzyskania zawodowych uprawnień na prowadzenie działalności w zakresie przewozu pasażerów, zwłaszcza w kontekście internetowego systemu udostępniania przejazdów. Działania te często wymuszane są przez protesty przedstawicieli tradycyjnych branż.

- 2) Sektor zakwaterowania – zazwyczaj platforma łączy potencjalnych gości z profesjonalnymi lub nieprofesjonalnymi gospodarzami oferującymi usługi zakwaterowania. Przykładami w tej kategorii są platformy Airbnb i Couchsurfing. Platformy coraz częściej oferują inne usługi, takie jak podróże lotnicze, wynajem samochodów i usługi wakacyjne, we własnym imieniu lub w imieniu innych platform lub osób trzecich.
- 3) Sektor usług na żądanie – w tym przypadku platforma często umożliwia osobom prywatnym zlokalizowanie wysoko lub nisko wykwalifikowanej siły roboczej o wolnych mocach produkcyjnych w celu świadczenia danej usługi. Świadczenia te mogą obejmować pracę fizyczną, np. wykonywaną w ramach sprzątnia, przeprowadzek, wyrobu mebli, co w większości wiąże się z fizycznym świadczeniem usług, lecz mogą także obejmować specjalistyczne usługi, takie jak projektowanie stron internetowych, doradztwo, usługi prawne, informatyczne, wprowadzanie danych. Często jest to tzw. praca na kliknięcie, która wiąże się z cyfrowym świadczeniem usług.
- 4) Finansowanie oparte na współpracy – zazwyczaj platforma łączy osoby fizyczne i przedsiębiorstwa w celu inwestowania, udzielania i pożyczania pieniędzy bezpośrednio między sobą i od siebie nawzajem bez udziału tradycyjnych instytucji finansowych, takich jak banki. Do platform tego typu zalicza się głównie platformy crowdfundingowe i platformy pożyczek *peer-to-peer* (pożyczki konsumenckie od osób indywidualnych lub pożyczki od inwestorów dla małych i średnich przedsiębiorstw [MŚP] czy też dla przedsiębiorstw rozpoczynających działalność).

Problem nie dotyczy tylko pozwoleń na tego typu działalności. Pojawia się dylemat, w jaki sposób je opodatkować. Działalność leżąca u podstaw *sharing* i *gig economy* zasadniczo nie jest nowa (np. usługi transportowe, wynajem mieszkań), lecz powstanie platform gospodarki napędzanych technologią cyfrową sprawiło, że ich rozwój przybrał niespotykane dotąd rozmiary. Niektóre z tych rodzajów działalności mogły być zazwyczaj nieopodatkowane lub nie podlegały w ogóle opodatkowaniu w ramach istniejących systemów VAT. Dostawcami usług opartych na współdzieleniu często są osoby fizyczne, które mogą przeprowadzać dużą liczbę transakcji o niskiej wartości, w szczególności w branżach *gig economy*, takich jak transport (*ride-sourcing*). Celem podejmowanych przez nich czynności może być jedynie uzupełnienie swojego podstawowego źródła dochodu. Ich zaangażowanie może mieć zatem charakter sporadyczny, a działania mogą być rozłożone na wiele platform. Usługodawcy ci mogą często korzystać z aktywów, które wykorzystują również częściowo do celów prywatnych. Wiedza tych osób w zakresie obowiązków na gruncie VAT może nie być wystarczająca. Ponadto profil i status podmiotów świadczących usługi w ramach *sharing* i *gig economy* są zróżnicowane i stale się zmieniają. Można tutaj posłużyć się przykładem kierowcy, który specjalnie wynajmuje

samochód, aby oferować przejazdy, w przeciwieństwie do kierowcy, który może mieć wolne moce przerobowe w swoim samochodzie i planuje pokonać określoną trasę z pasażerami, którzy wybierają się w podróż w tym samym kierunku. To samo dotyczy niewykorzystywanych aktywów w sektorze zakwaterowania – coraz mniej jasne jest, czy działalność w zakresie wynajmu krótkoterminowego dotyczy części akurat niewykorzystywanej nieruchomości, czy też nieruchomość została nabyta jako inwestycja właśnie w celu wynajmu krótkoterminowego. Niewątpliwie jest to wyzwanie dla ustawodawców. W zależności od konstrukcji VAT w danej jurysdykcji rozwój gospodarki opartej na dzieleniu się może stanowić zarówno szansę na wzrost, jak i zagrożenie dla podstawy VAT. Plusem w tej sytuacji może być powszechne stosowanie elektronicznych środków płatności. Organy mogą w ten sposób czerpać dane ułatwiające monitorowanie działalności w zakresie *sharing* i *gig economy*. Może to być też okazja do oceny zgodności z przepisami VAT świadczenia usług w ramach *sharing* i *gig economy*. W tym celu administracje podatkowe coraz częściej wspierają platformy podejmujące obowiązki w zakresie zgodności z regulacjami w imieniu dostawców. Z drugiej strony w wielu krajach występują zwolnienia z rozliczania VAT, jeżeli działalność nie przekracza określonego progu istotności. Wielu usługodawców w ramach *sharing* czy *gig economy* może pozostać w ten sposób poniżej progu. Jeśli w gospodarce usługi świadczone przez tradycyjnych usługodawców, zarejestrowanych na potrzeby VAT, są w większości zastępowane przez usługi świadczone przez liczne podmioty reprezentujące gospodarkę współdzielenia, wówczas pojawia się duże ryzyko erozji podstawy opodatkowania VAT (OECD, 2021).

W literaturze można znaleźć różne propozycje rozwiązania tego problemu. Jednym z nich jest tzw. hybrydyzacja. Polegałaby ona po części na rozszerzeniu definicji podatnika, która dodatkowo obejmowałaby nieciągłe świadczenie usług, a po części na wprowadzeniu elementów podatku od sprzedaży skierowanych do małych podmiotów. Z jednej strony drobni przedsiębiorcy podlegaliby nowemu systemowi *pay-only* na wzór podatku od sprzedaży, podczas gdy z drugiej strony wszyscy pozostali podatnicy rozliczaliby się z VAT na ogólnych zasadach. W praktyce drobni dostawcy byłiby w związku z tym zobowiązani do obciążenia konsumentów podatkiem analogicznym do VAT, bez możliwości odzyskania podatku naliczonego. Gospodarze Airbnb stosowaliby zatem stawkę VAT odpowiadającą stawce stosowanej przez hotele, a kierowcy Uber – stawkę równoważną stawce stosowanej przez taksówkarzy. Dzięki rozszerzeniu w ten sposób podstawy opodatkowania transakcje dokonywane regularnie i nieregularnie byłyby równo traktowane pod względem VAT, co zapobiegłoby asymetrii między cenami ustalonymi przez podmioty działające w gospodarce współdzielenia i w konwencjonalnych przedsięwzięciach (Lidström, 2020, s. 61–64).

Podsumowanie

Gospodarka cyfrowa postawiła nowe wyzwania przed ustawodawstwami. Rozwinęły się technologie, które przyczyniły się do pojawienia się cyfrowych platform, rozwoju *e-commerce* i rozpowszechnienia świadczenia usług zdalnie. Na podstawie dokonanej analizy można wywnioskować, że regulacje dotyczące opodatkowania działalności cyfrowej podatkiem od wartości dodanej (VAT), choć nie są pozbawione wad, dają się zastosować w odniesieniu do współczesnego handlu i świadczenia usług. Niektóre kwestie nadal wymagają wypracowania nowych rozwiązań (jak chociażby opodatkowanie *sharing economy*), jednak opodatkowanie handlu elektronicznego czy usług świadczonych drogą elektroniczną wydaje się mniej problematyczne niż próba opodatkowania dochodów cyfrowych potentatów. Pozytywnie należy ocenić pomysły wchodzące w skład pakietu *e-commerce*, które mogą z jednej strony przyczynić się do uszczelnienia poboru podatku od towarów i usług, a z drugiej uprościć funkcjonowanie podmiotów działających na rzecz konsumentów z różnych państw UE.

Bibliografia

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006).
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 44/11 z 20.02.2008).
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348/7 z 29.12.2017).
- Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość i niektórych krajowych dostaw towarów rzecz osób niebędących podatnikami, dokonujących sprzedaży towarów na odległość oraz niektóre krajowe dostawy towarów (Dz. Urz. UE L 310/1 z 29.12.2019).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 14.12.2016 r., 0461-ITPP2.4512.792.2016.1.AK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.04.2018 r., 0111-KDIB3-2.4012.23.2018.1.SR.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20.11.2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.600.2018.1.KS.

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.12.2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.675.2018.2.KS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14.08.2019 r., 0115-KDIT1-1.4012.350.2019.2.AJ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.02.2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.620.2019.1.MT.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8.06.2020 r., 0111-KDIB3-2.4012.174.2020.2.MN.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16.04.2021 r., 0114-KDIP1-3.4012.109.2021.1.JG.
- Janicki, T. i Kociak, J. (2019). Opodatkowanie usług internetowych. *Przegląd Podatkowy*, (4), 9–10.
- Janicki, T. i Kociak, J. (2020). Prawa i obowiązki podatkowe związane ze sprzedażą elektroniczną. *Przegląd Podatkowy*, (9), 10–11.
- Kołodziej, B. (2020). Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT *e-commerce* i rola platform elektronicznych. *Przegląd Podatkowy*, (9), 21–23.
- Krzak, J. (2009). Handel elektroniczny w Polsce. *Studia Biuro Analiz Sejmowych*, 3(19). Pobrane z [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/EB81270217388EC2C1257A30003C-C44A/\\$file/6_19.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/EB81270217388EC2C1257A30003C-C44A/$file/6_19.pdf)
- Lidström, C. (2020). *EU VAT and the sharing economy. The relationship between the concept of “taxable person” and Airbnb and Uber*. Uppsala: Uppsala University. Pobrane z <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1477987/FULLTEXT01.pdf>
- OECD. (2011). *OECD guide to measuring the information society*. Pobrane z https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-guide-to-measuring-the-information-society-2011_9789264113541-en#page1
- OECD. (2019). *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Pobrane z <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>
- OECD. (2021). *The impact of the growth of the sharing and gig economy on VAT/GST Policy and administration*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/51825505-en>
- Papińska-Kacperek, J. i Polańska, K. (2018). Problemy i sposoby legalizacji przedsięwzięć *sharing economy*. *Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych. Szkoła Główna Handlowa*, (49), 85–95.
- Rutkowski, E. (red.) (2019). *IT/ICT sector in Poland*. Warsaw: Polish Agency for Enterprise Development. Pobrane z https://www.trade.gov.pl/pl/f/v/570995/PPE_PL_IT%20ICT%20SECTOR%20IN%20POLAND.pdf
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2018 r., poz. 2519 ze zm.).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77/1 z 23.03.2011).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze

-
- do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348/32 z 29.12.2019).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ułatwianych przez interfejsy elektroniczne oraz specjalnych procedur dla podatników świadczących usługi na odległość (Dz. Urz. UE L 313/14 z 4.12.2019).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 106 i tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 685).
- Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 1163).