

Rozdział 4

OSZUSTWA ZWIĄZANE Z VAT Z UDZIAŁEM PLATFORM CYFROWYCH

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/4>



Jan Sarnowski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
jan.k.sarnowski@gmail.com



Paweł Selera

Akademia Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa
w Wałbrzychu
pawel.selera@googlemail.com

VAT frauds in e-commerce

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to outline the specifics of VAT taxation in the e-commerce sector and to present the legislative measures implemented by both Poland and the EU in order to reduce the tax gap in this area.

Design/methodology/approach: The authors analyse the recent changes in the field of EU and national law aimed at counteracting VAT fraud in the area of new distributions channels of goods and services. The authors present new legal solutions, especially those addressed to online platforms, and examine their impact on the e-commerce market. The effectiveness of legal solutions is illustrated by data and statistics provided by the National Revenue Administration.

Findings: Statistical data prove the effectiveness of the adopted legislative changes. Notwithstanding above the EU Commission's new legislative proposals are presented and aimed at more effective transparency and compliance in this sector.

Keywords: Value Added Tax (VAT), e-commerce, digitalisation, digital economy, VAT fraud, tax evasion, cross-border trade.

Wstęp

Przepisy VAT przewidują, że miejscem opodatkowania sprzedaży na rzecz konsumentów jest co do zasady kraj nabywcy. Oznacza to po stronie sprzedawcy konieczność rejestracji dla celów VAT w kraju konsumenta i odprowadzania tam

Sugerowane cytowanie:

Sarnowski, J. i Selera, P. (2023). Oszustwa związane z VAT z udziałem platform cyfrowych. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 73–91). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/4>



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

podatku według stosowanej na miejscu stawki. Zasady te dotyczą w tym samym stopniu sprzedaży wysyłkowej opartej na tradycyjnych metodach komunikacji, jak również handlu z wykorzystaniem platform cyfrowych. Skala i wolumen dynamicznie rozwijającego się e-handlu (handlu prowadzonego w internecie, *e-commerce*) sprawiają, że wypełnienie obowiązków związanych z rozliczeniem VAT jest dla podatników handlujących w sieci kosztowne i czasochłonne, a przy tym trudne oraz wręcz niemożliwe do skontrolowania przez organy administracji podatkowej. Szczególne wyzwanie stanowią nieprawidłowości przy zakupie towarów od sprzedawców prowadzących swoją działalność poza obszarem Unii Europejskiej (UE), skąd przedmiot transakcji wysyłany jest do europejskiego odbiorcy. Niedopełnienie ciążącego na sprzedawcy obowiązku rejestracji w kraju lub krajach konsumpcji i nieopodatkowanie dokonanej sprzedaży stanowią przyczynę uzyskiwania przez nieuczciwe podmioty przewagi konkurencyjnej wobec przedsiębiorców, którzy uwzględniają przy kształtowaniu swojej polityki cenowej konieczność odprowadzenia podatku. Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie genezy, rodzajów i skali oszustw z udziałem platform cyfrowych oraz wdrażanych przez państwa członkowskie UE narzędzi ich ograniczania. Narzędzia te obejmują nowe obowiązki sprawozdawcze, przeznaczone w szczególności dla pośredników w handlu internetowym (platform cyfrowych), oraz zmiany ułatwiające uczciwym podatnikom wypełnianie ciążących na nich obowiązków.

1. Systematyka narzędzi ograniczających oszustwa związane z VAT

Narzędzia legislacyjne i technologiczne (informatyczne) wdrożone i rozwijane w Polsce w latach 2016–2022 można klasyfikować według różnych kryteriów. Autorzy rozdziału także proponowali takie podziały, poczynając od podziałów na narzędzia:

- legislacyjne,
- administracyjne (wykonawcze – „wdrożeńiowe”),
- narzędzia wypracowane w ramach współpracy z biznesem, w tym narzędzia „miękkie” (Sarnowski i Selera, 2018, s. 7).

Można również wyróżnić narzędzia (Sarnowski i Selera, 2018, s. 29):

- uniwersalne – wypracowane przez inne państwa europejskie i implementowane z modyfikacjami w Polsce (zwłaszcza SAF-T – *standard audit file for tax* czy e-faktura),
- unikatowe – stosowane tylko w Polsce, jak choćby STIR (system teleinformatyczny izby rozliczeniowej).

Tabela 1. Narzędzia uszczelniające pobór VAT

Nazwa narzędzia	Data wdrożenia	Zakres/sposób oddziaływania
Jednolity plik kontrolny (JPK)	2015/2016	analityka transakcji
SENT (system elektronicznego nadzoru transportu)	2017	monitoring towarów wrażliwych
STIR (system teleinformatyczny izby rozliczeniowej)	2018	analityka przepływów finansowych
Mechanizm podzielonej płatności	2018/2019	kontrola przepływów VAT – rachunek VAT
Kasy online / kasy wirtualne	2019/2020	analityka obrotu B2C
Wykaz podatników, tzw. biała lista	2019	monitorowanie statusu podatników
VAT e-commerce	2021	obrót B2C – uszczelnienie poboru VAT przy imporcie paczek
E-faktura	2022 (wersja fakultatywna)	analityka transakcji – walka z karuzelami VAT
E-faktura	2024 (wersja obowiązkowa)	analityka transakcji – walka z karuzelami VAT

Źródło: opracowanie własne.

Rozpatrując klasyfikację narzędzi od strony przedmiotowej, można mówić o narzędziach koncentrujących się na analityce transakcji *business-to-business*, B2B (np. SAF-T i STIR) oraz relacji *business-to-customer*, B2C (zwłaszcza kasy online) (Sarnowski i Selera, 2020, s. 30). Możliwych podziałów jest znacznie więcej, a zestawienie narzędzi uszczelniających zawiera tabela 1.

2. Geneza, rodzaje i skala oszustw z udziałem platform cyfrowych

Założenia tradycyjnego systemu VAT przewidują, że miejscem opodatkowania sprzedaży na rzecz konsumentów (B2C) jest kraj nabywcy. Zasada ta ma oddawać założenia VAT jako podatku konsumpcyjnego i zarazem uniemożliwić uzyskiwanie przez przedsiębiorców nieuzasadnionych przewag konkurencyjnych poprzez zmniejszanie obciążenia podatkowego w efekcie dokonywania sprzedaży z krajów stosujących niższe stawki VAT (krajów pochodzenia).

Dokonywanie sprzedaży na rzecz konsumentów jest obarczone istotnym utrudnieniem, jakie stanowi obowiązek rejestracji sprzedawcy dla celów VAT w kraju konsumenta i odprowadzania tam VAT według stawki i reguł właściwych dla państwa konsumpcji. O ile obowiązek ten aktywuje się dopiero po przekroczeniu określonych progów sprzedaży, zróżnicowanych w zależności od państwa UE, w którym miała miejsce konsumpcja, o tyle stanowi on dla podmiotów działających

na rynku e-commerce kosztowną w obsłudze formalność (*compliance cost*), a przez to barierę dla firm chcących rozwijać system sprzedaży na odległość.

Zasada opodatkowania w państwie konsumpcji nie ogranicza się do obrotu wewnątrzspółnotowego. Funkcjonuje na analogicznych zasadach przy imporcie towarów i usług. Przed 1 lipca 2021 r., tj. przed implementacją do polskiego porządku prawnego postanowień unijnego pakietu VAT e-commerce, w przypadku sprzedaży konsumentom z państw członkowskich (np. z Polski) towarów znajdujących się w momencie dostawy poza UE (transportowanych spoza UE) występował „tylko” import towarów (jako przedmiot opodatkowania).

Zjawiskiem obserwowanym przez administracje podatkowe krajów UE jest istotna skala nieprawidłowości w przypadku zakupu towarów od sprzedawców prowadzących swoją działalność poza obszarem UE, nierzadko na innym niż Europa kontynencie, skąd przedmiot transakcji wysyłany był do europejskiego odbiorcy. W typowym przypadku sprzedawca nie dopełnia ciężącego na nim obowiązku rejestracji w kraju lub krajach konsumpcji i nie odprowadza VAT z tytułu dokonanej sprzedaży. W ten sposób ogranicza po swojej stronie koszty obsługowe i uzyskuje przewagę konkurencyjną wobec podmiotów funkcjonujących na danym rynku zgodnie z prawem, uwzględniających przy kształtowaniu swojej polityki cenowej konieczność odprowadzenia podatku.

Wehikułem służącym do uzyskania efektu podwójnego nieopodatkowania wysyłanego towaru (brak podatku w kraju pochodzenia i w kraju konsumpcji), a zarazem przyczyną powstania luki VAT w tym obszarze, było w szczególności funkcjonujące w wielu państwach UE zwolnienie z VAT dla przesyłek o wartości nieprzekraczającej 22 euro (Bartosiewicz, 2021, s. 13; Kołodziej, 2020, s. 21). Jak wskazuje Europejski Trybunał Obrachunkowy, „nadużycia wspomnianego zwolnienia z VAT dla przesyłek o niewielkiej wartości mogły polegać na: (i) zaniżaniu wartości towarów, tak aby zadeklarowane wartości mieściły się poniżej progów zwolnienia z VAT lub należności celnych; (ii) rozdzielaniu przesyłek w taki sposób, aby mieściły się poniżej progu; (iii) deklarowaniu jako podarunków przesyłek komercyjnych lub towarów, które nie kwalifikują się do zwolnienia” (Europejski Trybunał Obrachunkowy, 2019, s. 32).

Czynności kontrolne wobec takich przedsiębiorców znacząco utrudnia specyfika branży e-commerce, tj. znaczna liczba przesyłek adresowanych do odbiorców zlokalizowanych w poszczególnych krajach, oraz wyzwania związane z udowodnieniem nadużycia przepisów dotyczących zwolnień z VAT dla przesyłek o niewielkiej wartości. Wdrażanie przez poszczególne kraje jednostronnych rozwiązań antyabuzyjnych (legislacyjnych i kontrolnych) cechuje jedynie umiarkowana skuteczność. Efektywne zwalczanie nieprawidłowości komplikuje dodatkowo fakt, że specyfika wspólnego rynku pozwala wysyłającemu na wybór państwa, w którym przeznaczone dla europejskich odbiorców towary przekroczą granicę Unii.

Warto mieć na uwadze, że rozwiązania prawne regulujące zagadnienia podatkowe w handlu z udziałem platform cyfrowych, w tym wprowadzające progi dla

sprzedaży wysyłkowej oraz zwolnienia dla towarów importowanych, tworzone były przed powstaniem jednolitego rynku, przed epoką cyfryzacji gospodarki i handlu elektronicznego, kiedy to sprzedaż wysyłkowa oparta była na tradycyjnych metodach komunikacji. Obecnie, w dobie gospodarki cyfrowej i globalizacji, znaczna część sprzedaży towarów do konsumentów w UE, zarówno w ramach obrotu pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w odniesieniu do towarów sprowadzanych do UE z państw trzecich, dokonywana jest za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, takich jak platforma (*platform*), platforma handlowa (*marketplace*), portal lub inne podobne środki, często z wykorzystaniem zlokalizowanych na terytorium UE magazynów zapewniających kompleksową obsługę logistyczną (tzw. magazyny typu *fulfilment warehouse*). Wskazuje się, że aż 57% transgranicznych dostaw towarów realizowanych jest za pośrednictwem trzech największych platform cyfrowych (Skiers, 2022, s. 47). 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 (Skiers, 2022, s. 47). Według szacunków OECD z 2019 r. około 1,6 mld konsumentów kupuje online i przyjmuje się, że do 2022 r. liczba ta wzrośnie do 2,2 mld konsumentów. OECD w 2019 r. szacowało wartość globalnego e-handlu B2C na około 2 bln USD rocznie (OECD, 2019, s. 13).

Istotne, dotychczas nieeksplorowane przez administrację źródło wiedzy na temat rzeczywistej wartości i stron transakcji w ramach e-handlu stanowią same platformy cyfrowe, służące jako pośrednik pomiędzy sprzedawcą a kupującym. Obowiązki związane z rozliczeniem podatku i wymaganą do jego dokonania rejestracją wciąż dotyczą jedynie sprzedawców. Na podmiotach prowadzących platformy cyfrowe nie ciążyły dotąd żadne obowiązki w zakresie VAT od dostawy lub importu tych towarów. Rola takiego podmiotu bowiem ograniczała się formalnie do pośrednictwa, co skutkowało tym, że VAT (w Polsce czy szerzej – w UE) nie była obciążona ani dostawa, ani usługa pośrednictwa. Jednocześnie często import tych towarów nie podlegał faktycznie VAT ani cłu (Bartosiewicz, 2021, s. 13). Państwa członkowskie mogły wprowadzić regulacje zobowiązujące do zapłaty VAT osoby inne niż osoba zobowiązana, które będą solidarnie odpowiedzialne za zapłatę VAT w takich przypadkach. Było to jednak niewystarczające, by zapewnić skuteczny i efektywny pobór VAT. W szczególności sama możliwość egzekucji nowych regulacji w odniesieniu do platform z krajów trzecich była podawana w wątpliwość (Grambeck, 2019, s. 9).

W wyniku braku dostatecznej adekwatności tradycyjnych zasad VAT do specyfiki e-handlu nasiliło się zjawisko uchylania się od VAT, co doprowadziło m.in. do pogorszenia się sytuacji uczciwych producentów i dystrybutorów, nieuzyskujących przewag konkurencyjnych poprzez działania sprzeczne z prawem, a także do istotnych strat budżetów państwowych w dochodach z VAT. Oszustwa w zakresie VAT w sprzedaży na odległość w UE określa się na 5 mld euro rocznie (Kołodziej, 2020, 21). W badaniu Copenhagen Economics z 2016 r. oszacowano,

że aż 65% dostaw zrealizowanych drogą wysyłkową w ramach handlu elektronicznego spoza UE do konsumentów w UE było niezgodnych z przepisami (OECD, 2019, s. 16).

3. Platformy cyfrowe a pakiet VAT e-commerce

Z dniem 1 lipca 2021 r. wprowadzono do ustawy o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004; dalej również: ustawa o VAT) szereg zmian dotyczących handlu elektronicznego, w tym importu tzw. małych przesyłek do krajów UE (Ustawa, 2021), służących implementacji do polskiego porządku prawnego postanowień pakietu VAT e-commerce, na który składają się: dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r.; rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 z dnia 5 grudnia 2017 r.; rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r.; dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r.; rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 r. i rozporządzenie Komisji 2020/194 z dnia 12 lutego 2020 r. Rozwiązania przewidziane w pakiecie mają na celu wyrównanie zasad konkurencji między przedsiębiorcami działającymi na rynku e-commerce. Narzędziami do tego są ograniczenie możliwości uzyskiwania w nieuczciwy sposób przewag wobec innych podmiotów poprzez uszczelnienie systemu VAT w sektorze importu tzw. małych przesyłek z krajów trzecich do UE (zwłaszcza likwidacja „zwolnienia 22 euro”) oraz ułatwienie przedsiębiorcom prowadzenia sprzedaży do innych krajów za pośrednictwem platform cyfrowych poprzez wdrożenie uproszczeń takich, jak „jedno okienko”, dzięki któremu przedsiębiorcy mogą w łatwy sposób na portalu internetowym w państwie swojej siedziby zadeklarować i rozliczyć VAT należny wielu krajom UE.

Myślą przewodnią „jednego okienka” jest dążenie do zmniejszenia po stronie przedsiębiorców działających w branży e-commerce kosztów wynikających z konieczności rejestracji i samodzielnego rozliczenia VAT w każdym kraju, do którego wysyłają towary. Odpowiedzią na to jest umożliwienie przedsiębiorcom zarejestrowania się tylko w jednym kraju UE i rozliczenia tam VAT należnego w całej UE za pomocą wspólnego dla wszystkich państw portalu internetowego. Podobny portal przeznaczony został do obsługi przedsiębiorców spoza UE, wysyłających towary o małej wartości (do 150 euro) do konsumentów na jej obszarze.

Ułatwieniem dla podatnikom będzie również rozszerzenie tzw. małego punktu kompleksowej obsługi (*mini one stop shop*, MOSS), tj. procedury umożliwiającej deklarowanie i rozliczanie VAT z tytułu określonych transakcji o charakterze transgranicznym w państwie członkowskim siedziby (identyfikacji) usługodawcy

za pośrednictwem odpowiedniego portalu internetowego, bez konieczności rejestracji się i wykonywania tych obowiązków w kraju usługobiorcy. Przed lipcem 2021 r. rozwiązanie to stosowane było jedynie w przypadku usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług świadczonych drogą elektroniczną. W wyniku implementacji pakietu e-commerce objął on również szereg innych transakcji B2C, a mianowicie:

- inne usługi świadczone na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium innego państwa członkowskiego,
- wewnątrzspółnotową sprzedaż towarów na odległość (sprzedaż towarów do konsumentów z innych państw członkowskich),
- dostawy towarów w państwie członkowskim dokonywane przez platformy internetowe (interfejsy elektroniczne) ułatwiające te dostawy.

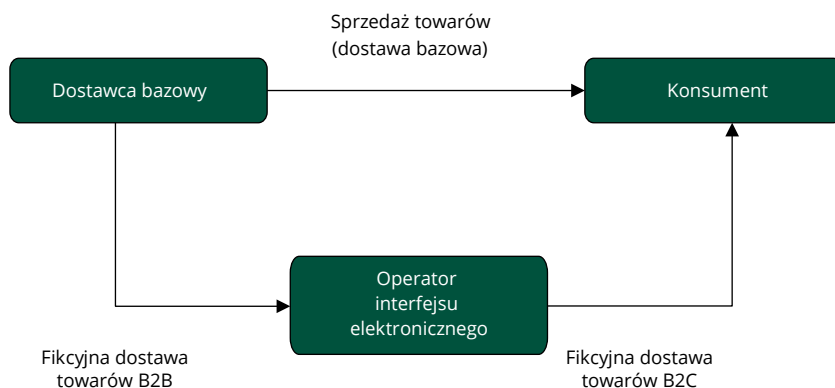
Od 1 lipca 2021 r. wszystkie te rozwiązania są dostępne w ramach punktu kompleksowej obsługi (*one stop shop*, OSS). Jego odpowiednikiem służącym rozliczaniu na zasadach OSS sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich, o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro, jest importowy *one stop shop* (IOSS). Wprowadzono również uproszczoną procedurę w zakresie deklarowania i odroczenia płatności podatku z tytułu importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro (dalej: uregulowanie szczególne, procedura uproszczona USZ) dla osób przedstawiających towary organom celnym w imieniu własnym i na rzecz osoby, dla której towary są przeznaczone w państwie importu.

Pakiet VAT e-commerce wdraża rewolucyjną zmianę w zakresie sprzedaży za pośrednictwem platform cyfrowych. Wprowadza on bowiem fikcję prawną, która w istocie prowadzi do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie VAT z tytułu określonych dostaw towarów na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z posiadaniem i prowadzeniem interfejsów elektronicznych czy zarządzaniem nimi (tzw. reżim uznanego dostawcy). Jak wskazuje Minister Finansów, „Generalnie, interfejs elektroniczny oznacza dowolne urządzenie lub oprogramowanie pozwalające na nawiązanie kontaktu pomiędzy użytkownikiem będącym sprzedawcą a użytkownikiem dokonującym zakupu. Pojęcie to ma szeroki zakres i obejmuje m.in. strony internetowe, portale, portale elektroniczne, platformy, platformy handlowe, interfejsy oprogramowania aplikacji (API). Wyliczenie to ma charakter przykładowy, gdyż rozwiązania zawarte w pakiecie VAT e-commerce mają w założeniu objąć swoim zakresem także przyszłe zmiany technologiczne w rozwijającym się dynamicznie obszarze handlu elektronicznego” (Minister Finansów, 2021). Regulacje dotyczą 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.

W konsekwencji od 1 lipca 2021 r. w przypadku tych dostaw towarów, na podstawie art. 7a ustawy o VAT, przyjmuje się fikcję prawną, że platforma samodzielnie:

- nabyła towary (dostawa towarów B2B pomiędzy platformą a sprzedawcą, który faktycznie sprzedaje te towary do konsumenta),
- dokonała dostawy tych towarów (dostawa towarów B2C pomiędzy platformą a konsumentem, który faktycznie nabywa te towary).

Rysunek 1 obrazuje skutki uznania platform za dostawców.



Rysunek 1. Skutki uznania platform za dostawców

Źródło: na podstawie (Minister Finansów, 2021).

Reżim uznanego dostawcy ma zastosowanie tylko wtedy, gdy platforma ułatwia określone typy dostaw towarów B2C, a mianowicie (Minister Finansów, 2021 s. 34; Sol, 2021, s. 91):

- **SOTI** (sprzedaż na odległość towarów importowanych) w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro (Ustawa, 2004, art. 7a ust. 1) – w tym przypadku nie ma znaczenia, w jakim kraju dostawca bazowy posiada siedzibę działalności gospodarczej bądź stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (regulacja obejmuje zatem również SOTI dokonywane przez polskich podatników),
- **WSTO** (wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość) dokonywaną przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE (Ustawa 2004, art. 7a ust. 2),
- **dostawę towarów na terytorium UE** (inną niż WSTO, tj. najczęściej dostawę na terytorium państwa członkowskiego, w tym odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT) dokonywaną przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego

miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT (Ustawa, 2004, art. 7a ust. 2).

Pojęcie „ułatwia”, którym dla określenia sposobu używania interfejsu elektronicznego posłużono się w art. 7a ustawy o VAT, zostało zdefiniowane w art. 5b rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. (wprost do niego referuje art. 7a ust. 3 ustawy o VAT), które jako rozporządzenie unijne wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich UE. Zgodnie z tą regulacją przez termin „ułatwianie” należy rozumieć korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą i dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów poprzez ten interfejs. Podatnik nie ułatwia jednak dostawy towarów, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:

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

Ponadto – na mocy art. 5b akapit trzeci rozporządzenia 282/2011 – art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT nie ma zastosowania do operatora interfejsu elektronicznego, który wykonuje tylko jedną z następujących funkcji:

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

4. Efekty pakietu VAT e-commerce

4.1. Unia Europejska

Według danych Komisji Europejskiej (KE) nowe zasady opodatkowania sprzedaży na rzecz unijnych konsumentów tylko w drugiej połowie 2021 r. przyniosły budżetom państw członkowskich dodatkowe 6,8 mld euro wpływów z VAT (Komisja Europejska, 2022). W tym samym czasie nowe reguły opodatkowania pozaunijnych przesyłek o niskiej wartości (150 euro) przełożyły się na wzrost wpływów podatkowych o kolejne 2 mld euro. Niestety KE nie udostępniła swoich

danych dotyczących skuteczności pakietu w poszczególnych państwach członkowskich. Na 2 mld euro wpływów z VAT, które przyniosły zmiany w opodatkowaniu przesyłek o niskiej wartości, składają się: 1,1 mld euro wpłaconego za pomocą punktów IOSS, 700 mln euro pozyskanych dzięki likwidacji zwolnienia z VAT dla towarów o wartości poniżej 22 euro i 270 mln euro, które trafiły do budżetów państw członkowskich dzięki skutecznej walce z zaniżaniem wartości towarów spoza UE.

4.2. Polska

Informacje na temat praktyki weryfikacji przesyłek pocztowych i kurierskich przez Krajową Administrację Skarbową oraz dane dotyczące wpływów osiągniętych przez Polskę w wyniku wdrożenia procedur OSS i IOSS były przedmiotem szczególnego zainteresowania polskich parlamentarzystów. W odpowiedzi na interpelację z dnia 21 września 2022 r. Minister Finansów poinformował, że podawane w zgłoszeniach celnych dane dotyczące przesyłek kurierskich i pocztowych podlegają automatycznej walidacji formalnej, m.in. pod kątem dopuszczalności progów wartościowych adekwatnie do rodzaju obsługiwanego zgłoszenia (Minister Finansów, 2022). Wszystkie zgłoszenia podlegają automatycznej i/lub stanowiskowej analizie ryzyka, dokonywanej przez funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) obsługujących zgłoszenia e-commerce. Około 80% przesyłek pocztowych jest prześwietlanych urządzeniem RTG. Część przesyłek jest rejestrowana jako zgłoszenia zbiorcze, przez co nie można wskazać wprost liczby skontrolowanych przesyłek. Możliwe jest jednak określenie liczby skontrolowanych zgłoszeń oraz liczby zadeklarowanych w ich ramach przesyłek. W pierwszym półroczu od momentu wdrożenia do polskiego porządku prawnego postanowień pakietu VAT e-commerce, tj. w okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 grudnia 2021 r., zweryfikowano 2013 zgłoszeń, w których zadeklarowano 10 429 przesyłek. W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 września 2022 r. zweryfikowano 4856 zgłoszeń, w których zadeklarowano 32 068 przesyłek.

Wpływy budżetowe będące efektem wdrożenia pakietu VAT e-commerce były znacznie większe od zakładanych. W „Ocenie skutków regulacji” (OSR) dołączonej do przedmiotowej zmiany ustawy o podatku od towarów i usług (Prezes Rady Ministrów, 2021, OSR, s. 7) założono, że dla całego pakietu e-commerce, tj. dla szczególnej procedury unijnej i nieunijnej OSS, szczególnej procedury IOSS oraz dla procedury uproszczonej USZ, w okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. wpływy do budżetu państwa wyniosą 482 mln zł. Począwszy od 1 stycznia 2022 r., wpływy te oszacowano na poziomie 1157 mln zł rocznie. Wpływy z tytułu e-commerce w okresie od 1 lipca do 31 grudnia 2021 r. z procedur OSS i IOSS (bez procedury uproszczonej USZ) przekroczyły powyższe założenia i wyniosły 582,7 mln zł (Minister Finansów, 2022, s. 5). Przekroczenia zakładanych

Tabela 2. Wpływy z procedury unijnej, nieunijnej (OSS) oraz importu (IOSS) (w zł)

II półrocze 2021		I półrocze 2022	
Procedura unijna OSS	405 104 634,38	Procedura unijna OSS	726 735 156,79
Procedura nieunijna OSS	85 275 501,92	Procedura nieunijna OSS	122 720 721,76
Procedura IOSS	92 336 090,12	Procedura IOSS	161 873 991,29
Razem	582 716 226,42	Razem	1 011 329 869,84

Źródło: na podstawie (Minister Finansów, 2022, s. 5).

szacunków oczekiwać można również w 2022 r., ponieważ tylko w pierwszym półroczu wpływy z procedury unijnej i nieunijnej OSS oraz procedury IOSS przekroczyły 1 mld zł (tabela 2).

5. Dalsze ograniczenie oszustw związanych z VAT z udziałem platform cyfrowych

5.1. Implementacja dyrektywy PSP

Obowiązujące przepisy ustawy o VAT nie nakładają na dostawców usług płatniczych obowiązku prowadzenia ewidencji płatności i ich odbiorców. Wprowadzenie takiego obowiązku przewiduje Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. (Ustawa, 2023), implementująca do polskiego porządku prawnego postanowienia dyrektywy Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. (dalej: dyrektywa PSP, *payment service provider*).

Wdrożenie tych przepisów nastąpi z dniem 1 stycznia 2024 r. W ich efekcie dostawcy usług płatniczych (m.in. banki i inne instytucje finansowe) będą musieli prowadzić, przechowywać i przysyłać do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (za pomocą standardowego formularza elektronicznego w formacie XML) ewidencję wybranych transakcji płatniczych. Raportowane będą wyłącznie płatności transgraniczne, jeżeli dostawca usług płatniczych zrealizuje w ciągu kwartału więcej niż 25 płatności na rzecz tego samego odbiorcy.

Zgromadzone w ten sposób dane zostaną umieszczone w unijnym systemie CESOP (centralny elektroniczny system informacji o płatnościach, *central electronic system of payment information*), który będzie agregował dane przekazywane przez administracje wszystkich państw członkowskich. W ten sposób powstanie kompleksowa baza danych o płatnościach transgranicznych realizowanych w ramach UE oraz z krajami trzecimi. Z unijnej bazy na ściśle określonych zasadach będą mogły korzystać poszczególne państwa UE (Merks i Janssen, 2019, s. 234).

Dzięki implementacji dyrektywy PSP możliwe będzie dalsze ograniczenie oszustw związanych z VAT dokonywanych przy wykorzystaniu platform cyfrowych,

a wraz z nim – poprawa efektywności poboru VAT w sektorze e-commerce. Wejście w życie ustawy poprawi pozycję gospodarczą rzetelnych przedsiębiorców prowadzących działalność w obszarze handlu w sieci oraz ułatwi KAS monitorowanie przestrzegania obowiązków w zakresie VAT w obszarze internetowych zakupów. Proponowane rozwiązania spowodują wzrost dochodów budżetu państwa – oczekuje się, że w sumie w latach 2024–2032 wyniosą one 2,48 mld zł, w tym 221 mln zł w pierwszym roku obowiązywania (Prezes Rady Ministrów, 2023, OSR, s. 4).

5.2. Dyrektywa DAC7

Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (*Directive on Administrative Cooperation 7*, dalej: dyrektywa DAC7) zakłada obciążenie platform cyfrowych nowymi obowiązkami sprawozdawczymi. Ma ona na celu zapewnienie równych warunków konkurencji w UE poprzez stworzenie narzędzia pozwalającego państwom na weryfikację wysokości dochodów zgłaszanych przez przedsiębiorców prowadzących sprzedaż za pośrednictwem platform cyfrowych. W ten sposób regulacja stanowić będzie remedium na negatywne zjawiska związane z szybką transformacją cyfrową gospodarki, w tym coraz większą liczbę wykrywanych przez administracje oszustw podatkowych oraz praktyk uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (Dyrektywa, 2021, Preambuła, motyw 6). Jednocześnie dyrektywa ma wpłynąć na zminimalizowanie kosztów administracyjnych i kosztów przestrzegania przepisów (*compliance costs*) przez operatorów platform, którzy w przypadku braku regulacji na poziomie unijnym byłiby obciążani przez poszczególne państwa członkowskie jednostronnie nakładanymi, zróżnicowanymi obowiązkami sprawozdawczymi.

O ile uszczelnienie wprowadzone dyrektywą DAC7 nakierowane jest przede wszystkim na rozliczenia w zakresie podatków dochodowych, o tyle dyrektywa przesądza po raz pierwszy *expressis verbis*, że informacje wymieniane pomiędzy państwami członkowskimi mogą być wykorzystywane również dla celów VAT i innych podatków pośrednich (Dyrektywa, 2021, Preambuła, motyw 30). Nowe narzędzie będzie jednak miało ograniczony wpływ na weryfikację rozliczeń VAT sprzedawców (użytkowników platform), gdyż VAT ma charakter podatku transakcyjnego, podczas gdy wartości objęte sprawozdawczością w ramach dyrektywy DAC7 będą dokonywane sumarycznie dla okresów kwartalnych (Majdowski, 2022, s. 32).

Dyrektywa DAC7 nakłada na państwa członkowskie szereg obowiązków. Pierwszym z nich jest konieczność wprowadzenia do końca 2022 r. do krajowych porządków prawnych przepisów zobowiązujących operatorów platform cyfrowych do gromadzenia, weryfikacji, a następnie przekazywania do władz podatkowych określonych informacji. Drugi obowiązek dotyczy automatycznego

przekazywania informacji na temat sprzedawców do państw członkowskich, których ci są rezydentami podatkowymi, lub do państw członkowskich położenia nieruchomości, które są przedmiotem transakcji. Pierwszym okresem, którego będą dotyczyć nowe obowiązki sprawozdawcze, będzie rok kalendarzowy 2023. W efekcie pierwsze informacje zostaną przekazane za okres sprawozdawczy obejmujący rok 2023 do końca lutego 2024 r. (Dyrektywa Rady 2011/16/UE).

Dyrektywa DAC7 dotyczy europejskich i pozaunijnych platform cyfrowych oraz nakłada na te ostatnie obowiązek zarejestrowania się w którymś z państw członkowskich z możliwością działania w całej Unii, przy wykorzystaniu mechanizmu jednego okienka (OSS) na potrzeby sprawozdawczości (Dyrektywa, 2011, art. 8ac ust. 4). Dyrektywa DAC7 umożliwia platformom cyfrowym centralne zgłaszanie informacji w jednym państwie UE, które następnie przekaże te informacje organom podatkowym innych państw członkowskich. Jednocześnie dyrektywa DAC7 dopuszcza sytuację, w której platformy cyfrowe z państw trzecich nie muszą dokonywać rejestracji i sprawozdawczości. Warunkiem jest ich pochodzenie z państwa, które wdrożyło system raportowania równoważny z tym wprowadzonym na podstawie DAC7 i dokonuje wymiany informacji w tym zakresie ze wszystkimi państwami członkowskimi (Dyrektywa, 2011, art. 8ac ust. 7 w zw. z Dyrektywą, 2021, Załącznik V, Sekcja I, lit. A, pkt 5–7).

Dla zapewnienia prawidłowego wywiązywania się z obowiązków przez operatorów platform dyrektywa DAC7 zobowiązuje państwa członkowskie do wprowadzenia przepisów przewidujących sankcje mające zastosowanie w przypadku naruszenia krajowych przepisów implementujących tę dyrektywę (Dyrektywa, 2011, art. 25a). Wybór sankcji pozostaje w gestii poszczególnych państw członkowskich z zastrzeżeniem, że muszą być one skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające.

5.3. VAT w erze cyfrowej

Kwestia zwalczania oszustw związanych z VAT z udziałem platform cyfrowych była jednym z kluczowych tematów prac KE w 2022 r., realizowanych w ramach projektu „VAT w erze cyfrowej” (*VAT in digital age*). 8 grudnia 2022 r. Komisja Europejska opublikowała obszerny pakiet legislacyjny dotyczący trzech obszarów:

1. Digital Reporting Requirements, DRR (European Commission, 2022a).
2. Gospodarka platform (European Commission, 2022b).
3. Single VAT Registration, SVR (European Commission, 2022c).

Część dotycząca SVR zawiera zmiany odnoszące się do rozwiązań, które zostały wprowadzone od 1 lipca 2021 r. pakietem VAT e-commerce.

Zaproponowane przez KE rozwiązania w zakresie rozszerzenia możliwości korzystania z OSS/IOSS są następujące:

1. Rozszerzenie OSS o pozostałe transakcje B2C¹, które obecnie nie mogą być rozliczone w tej procedurze szczególnie.
2. Nowe zasady dotyczące dostaw towarów w ramach procedury marży:
 - a) włączenie tych dostaw do definicji WSTO (wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość),
 - b) zmiana w zakresie miejsca świadczenia dla dostaw antyków i dzieł sztuki w ramach tej procedury²,
 - c) wyłączenie tych dostaw z mechanizmu odwrotnego obciążenia,
 - d) możliwość rozliczenia tych dostaw w OSS³.
3. Wprowadzenie obowiązkowego odwrotnego obciążenia dla transakcji B2B dokonywanych przez dostawców niemających siedziby w państwie członkowskim opodatkowania (włączenie tych dostaw B2B do informacji podsumowującej (i DRR w przeszłości).
4. Zmiany dotyczące transferu towarów własnych:
 - a) rozszerzenie reżimu uznanego dostawcy określonego w art. 14a dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006)⁴;
 - b) wprowadzenie przepisów ograniczających liczbę rejestracji związanych z tym transferem, zwłaszcza takich jak:
 - nowy moduł transferowy w OSS (TOSS),
 - zwolnienie z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT)⁵.
5. Usunięcie opcjonalnego charakteru IOSS, ale tylko dla uznanych dostawców.

Zaproponowane rozwiązania usprawniające funkcjonowanie pakietu VAT e-commerce (*quick fixes*) są następujące:

¹ Krajowe dostawy B2C towarów dokonywane przez dostawców niemających siedziby w państwie członkowskim opodatkowania, w tym: dostawy wraz z instalacją i montażem; dostawy towarów dokonywane na pokładach środków transportu; dostawy gazu, elektryczności, ciepła lub energii chłodniczej; dostawy towarów na cotygodniowych targach; dostawy towarów podczas udziału w wystawie, targach lub podobnej imprezie.

² Dostawy dzieł sztuki i antyków bez wysyłki lub transportu (lub dostawy, w przypadku których wysyłka lub transport towarów rozpoczyna się i kończy w tym samym państwie UE) są opodatkowane w miejscu, w którym konsument ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

³ Dostawy te będą podlegać opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia. W rezultacie pozwoli to na stosowanie OSS dla takich transakcji, a tym samym zminimalizowanie konieczności rejestracji w kilku państwach członkowskich.

⁴ Platformy będą uznawane za dostawcę w przypadku przemieszczania towarów z jednego magazynu do innego państwa UE oraz w przypadku wszystkich kolejnych dostaw. Ponadto platformy będą uznane za dostawcę dla wszystkich dostaw towarów w UE dokonywanych przez dostawców bazowych z UE i spoza UE. Wyłączenie: platformy, które ułatwiają wyłącznie dostawy krajowe w państwie członkowskim siedziby, nie powinny być objęte zakresem tego środka.

⁵ Art. 369xi dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006) stanowi, że w przypadku przemieszczania towarów własnych w ramach procedury OSS WNT są zwolnione z podatku w państwie UE, do którego towary są wysyłane lub transportowane.

1. Doprecyzowanie, że przy obliczaniu progu 10 000 euro uwzględnia się wyłącznie wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów dostarczanych z państwa UE, w którym podatnik ma siedzibę.
2. Doprecyzowanie, że procedura nieunijna obejmuje usługi B2C świadczone w UE na rzecz wszystkich konsumentów, a nie tylko konsumentów mających siedzibę w UE.
3. Poprawa odesłań do odpowiednich procedur zwrotu VAT dla procedury unijnej i importowej.
4. Doprecyzowanie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do dostaw w ramach procedur unijnej i nieunijnej OSS.
5. Ulepszenie mechanizmu korekty w OSS (korekty deklaracji VAT do końca okresu składania).
6. Rozszerzenie art. 242a dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006) na transakcje B2B⁶. Dodatkowo sposób przekazywania tej ewidencji państwom członkowskim zostanie ujednoczony poprzez zmiany do rozporządzenia 904/2010⁷.
7. Ulepszenie kontroli korzystania z procedur szczególnych:
 - a) dostęp do danych rejestracyjnych IOSS dla organów celnych,
 - b) dodanie do ewidencji prowadzonych przez platformy działające w charakterze uznanych dostawców danych dotyczących dostawców bazowych (ich nazwy i adresy),
 - c) „wymuszenie” wymiany informacji między dostawcami a organami celnymi w celu lepszego zabezpieczenia zwolnienia z podatku VAT przy imporcie w przypadku korzystania z IOSS,
 - d) wskazanie w miesięcznych wykazach IOSS państwa UE konsumpcji (ostatecznego przeznaczenia towarów).
8. Umożliwienie wykazania sprzedaży zwolnionej oraz dostaw o stawce 0% w deklaracji w procedurze unijnej OSS (w związku z wejściem w życie reformy dotyczących podmiotów sektora małych i średnich przedsiębiorstw oraz stawek).

Większość wskazanych przepisów miałyby wejść w życie 1 stycznia 2025 r., z wyjątkiem zmian dotyczących transferu towarów własnych (1 stycznia 2026 r.) oraz części *quick fixes*⁸ do e-commerce (1 stycznia 2024 r.).

⁶ W przypadku dostaw niepodlegających reżimowi uznanego dostawcy platforma będzie zobowiązana do przechowywania ewidencji transakcji dotyczących zarówno dostaw typu B2B, jak i B2C.

⁷ Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego (*standard audit file for tax*, SAF-T) OSS do przekazywania ewidencji oraz wykorzystanie procedury wniosku o udostępnienie dokumentacji OSS do składania wniosku o ewidencję.

⁸ (a) doprecyzowanie, że przy obliczaniu progu 10 000 euro uwzględnia się wyłącznie wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów dostarczanych z państwa UE, w którym podatnik ma siedzibę; (b) doprecyzowanie, że procedura nieunijna obejmuje usługi B2C świadczone w UE na rzecz wszystkich konsumentów, a nie tylko konsumentów mających siedzibę w UE; (c) poprawa odesłań do odpowiednich procedur zwrotu VAT dla procedury unijnej i importowej; (d) doprecyzowanie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do dostaw w ramach procedur unijnej i nieunijnej OSS.

Wnioski

Rosnące obroty firm dokonujących sprzedaży za pośrednictwem internetu to jedna z najbardziej spektakularnych zmian gospodarczych ostatniej dekady. Szybki rozwój e-handlu jest zjawiskiem, które wymaga od ustawodawcy pilnego dostosowania obowiązujących rozwiązań do szczególnej specyfiki prowadzenia sprzedaży w sieci. Konsekwencją ich braku są bowiem realne straty, zarówno dla gospodarki (wysokie koszty obsługowe po stronie rzetelnych podmiotów oraz przewagi konkurencyjne uzyskiwane przez nieuczciwych przedsiębiorców), jak i dla budżetów poszczególnych państw. Oszustwa dotyczące VAT w sprzedaży na odległość w UE szacowano kilka lat temu na 5 mld euro rocznie, a 65% dostaw wysyłkowych do UE w ramach handlu elektronicznego przez podmioty spoza Unii mogło zostać zrealizowanych niezgodnie z przepisami.

Począwszy od połowy 2021 r., kraje UE rozpoczęły implementację rozwiązań mających na celu dostosowanie otoczenia regulacyjnego do specyfiki sektora e-commerce. Przewidują one głównie uszczelnienie regulacji podatkowych, zwiększenie dostępu administracji do informacji na temat rzeczywistej wartości sprzedaży dokonywanej za pośrednictwem platform internetowych oraz ułatwienie uczciwym podatnikom wypełnianie ciężących na nich obowiązków.

W wyniku wdrożenia we wszystkich krajach członkowskich postanowień pakietu VAT e-commerce zlikwidowano wykorzystywane do dokonywania nadużyć zwolnienie z VAT dla towarów o wartości poniżej 22 euro i przeniesiono odpowiedzialność za zobowiązanie VAT z tytułu określonych dostaw towarów na operatorów serwisów pośredniczących w e-handlu, tj. na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z posiadaniem i prowadzeniem interfejsów elektronicznych czy zarządzaniem nimi. Znacznym ułatwieniem dla rzetelnych przedsiębiorców było udostępnienie im możliwości zarejestrowania się tylko w jednym kraju i rozliczenia tam VAT należnego w całej UE za pomocą wspólnego dla wszystkich państw portalu internetowego. Podobny portal przeznaczony został do obsługi przedsiębiorców spoza UE, wysyłających towary o małej wartości (do 150 euro) do konsumentów na jej terenie. Według danych KE nowe zasady opodatkowania sprzedaży na rzecz unijnych konsumentów tylko w drugiej połowie 2021 r. przyniosły budżetom państw członkowskich dodatkowe 6,8 mld euro wpływów z VAT. W tym samym czasie nowe reguły opodatkowania pozaunijnych przesyłek o niskiej wartości przełożyły się na kolejne 2 mld euro.

W ostatnich latach przedmiotem prac krajów członkowskich UE była implementacja postanowień dyrektyw DAC7 (do końca 2022 r.) oraz PSP (do końca 2023 r.). Dyrektywa DAC7 przewiduje nałożenie na operatorów platform cyfrowych obowiązku gromadzenia, weryfikacji i przekazywania do władz podatkowych określonych informacji pozwalających państwom na weryfikację wysokości dochodów

zgłaszanych przez przedsiębiorców prowadzących sprzedaż za ich pośrednictwem. Dane te, zbierane przez państwo UE, w którym platforma została zarejestrowana, będą automatycznie przekazywane do państw rezydencji podatkowej sprzedawców oraz do państw, w których położone są nieruchomości będące przedmiotem dokonywanych w sieci transakcji. Pierwszym okresem, którego będą dotyczyć nowe obowiązki sprawozdawcze, będzie rok kalendarzowy 2023, a pierwsze informacje zostaną przekazane państwom do końca lutego 2024 r.

Dyrektywa PSP nakłada na dostawców usług płatniczych obowiązek prowadzenia, przechowywania i przesyłania administracji ewidencji wybranych transakcji płatniczych. Zgromadzone w ten sposób dane zostaną umieszczone w udostępnionej państwom unijnej bazie danych o płatnościach transgranicznych realizowanych w ramach Unii oraz z krajami trzecimi.

Jednocześnie trwają prace KE nad projektem „VAT w erze cyfrowej”, dotyczącym m.in. zmian postanowień pakietu VAT e-commerce w zakresie jednolitej rejestracji na potrzeby VAT w UE. Przewidywać on będzie m.in. wprowadzenie obowiązkowego odwrotnego obciążenia dla transakcji B2B dokonywanych przez dostawców niemających siedziby w państwie członkowskim opodatkowania oraz dalsze poszerzenie dostępu przedsiębiorców do usługi „jednego okienka”, dzięki któremu mogą oni w łatwy sposób, na portalu internetowym w państwie swojej siedziby lub rejestracji, zadeklarować i rozliczyć VAT należny w innych krajach UE. Szczegółowe propozycje KE podane zostały do publicznej wiadomości w grudniu 2022 r. i obecnie są przedmiotem prac i negocjacji w Radzie.

Bibliografia

- Bartosiewicz, A. (2021). Pakiet e-commerce – nowe regulacje dotyczące VAT. *Monitor Podatkowy*, 3, 13–18, <https://doi.org/10.32027/MOPOD.21.3.1>
- Dyrektywa. (2006). 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. (2011). Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64/1 z 11.03.2011).
- Dyrektywa. (2017). 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. (2019). 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 oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 310/1 z 2.12.2019).

- Dyrektywa. (2020). Dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych (Dz. Urz. UE L 62/7 z 2.03.2020).
- Dyrektywa. (2021). Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 104/1 z 25.03.2021).
- European Commission. (2022a, marzec). *VAT in the digital age. Final report. Volume 1: Digital reporting requirements*. <https://tinyurl.com/7ptp3dz6>
- European Commission. (2022b, marzec). *VAT in the digital age. Final report. Volume 2: The VAT treatment of the platform economy*. <https://tinyurl.com/yr98349f>
- European Commission. (2022c, marzec). *VAT in the digital age. Final report. Volume 3: Single place of VAT registration and import one stop shop*. <https://tinyurl.com/2vt2zf2k>
- Europejski Trybunał Obrachunkowy. (2019). *Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie*. <https://tinyurl.com/224yf7h4>
- Grambeck, H. M. (2019). Electronic marketplaces may be held liable for German VAT – New Rules entered into effect on 1 January 2019. *International VAT Monitor*, 30(1), 7–10.
- Kołodziej, B. (2020). Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT e-commerce i rola platform elektronicznych. *Przegląd Podatkowy*, 9, 20–26.
- Komisja Europejska. (2022, 23 maja). *New EU VAT rules for e-commerce: Updated revenue figures point to a successful implementation*. <https://tinyurl.com/mtctmb8r>
- Majdowski, F. (2022). Obowiązki sprawozdawcze operatorów platform cyfrowych w Unii Europejskiej – kolejny przykład „Wielkiego Brata” w podatkach? *Przegląd Podatkowy*, 1, 32–40.
- Merkx, M. i Janssen A. (2019). A new weapon in the fight against e-commerce VAT Fraud: information from payment service providers. *International VAT Monitor*, 30(6), 231–239.
- Minister Finansów. (2021, 2 września). *Objaśnienia podatkowe z 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu VAT e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163)*. <https://tinyurl.com/3v4w53m3>
- Minister Finansów. (2022). *Pismo Ministra Finansów do Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 26 października 2022 r., nr DC1.054.6.2022. Odpowiedź na interpelację poselską nr 35951*. <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKLH6K/%24FILE/i35951-o1.pdf>
- OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). (2019, marzec). *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>
- Prezes Rady Ministrów. (2021, 13 kwietnia). *Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1114)*. <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/178AB3486777E5CBC12586B900373A92/%24File/1114.pdf>
- Prezes Rady Ministrów. (2023, 15 lutego). *Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3030)*. <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=3030>

- Rozporządzenie Rady (UE) 2017/2454 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348/1 z 29.12.2017).
- 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 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 29.12.2017).
- 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 poprzez użycie interfejsów elektronicznych oraz w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 313/14 z 4.12.2019).
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2020/194 z dnia 12 lutego 2020 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 40/114 z 13.02.2020).
- Sarnowski, J. i Selera, P. (2018). *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy*. Polski Instytut Ekonomiczny. <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>
- Sarnowski, J. i Selera, P. (2020). Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019. *Studia BAS*, 4(64), 29–50. <https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2020.29>
- Skierś, A. (2022). Opodatkowanie towarów i usług w obliczu cyfryzacji gospodarki i społeczeństwa. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym* (s. 44–61). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Sol, J. (2021). EU VAT E-Commerce Package – Trust in MOSS and in electronic interfaces as collection methods. *International VAT Monitor*, 32(2), 90–99.
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- Ustawa. (2021). 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).
- Ustawa. (2023). Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2023 r., poz. 996).