



Polskie
Towarzystwo
Gospodarcze

LUKA VAT W SEKTORZE E-COMMERCE

PRZYCZYNY I SPOSOBY ELIMINACJI





Polskie
Towarzystwo
Gospodarcze

LUKA VAT W SEKTORZE E-COMMERCE

**PRZYCZYNY I SPOSOBY
ELIMINACJI**

WARSZAWA

07.05.2021

Spis treści

I.	Wstęp	3
II.	Podstawowe tezy Raportu	5
III.	Unikanie opodatkowania i opłat celnych w handlu elektronicznym.....	8
1.	Opis problemu	8
2.	Zwolnienia z opłat celnych i podatku VAT.....	9
1)	Zwolnienia z należności celnych od towarów o nieznacznej wartości.....	9
2)	Zwolnienia z VAT od towarów o nieznacznej wartości.....	10
3)	Zwolnienia z VAT dla prezentów i próbek	11
3.	Sposoby unikania podatku VAT w handlu elektronicznym	12
IV.	Problemy w poborze podatku VAT od towarów w przesyłkach pocztowych	15
1.	System poboru podatku VAT od towarów przez operatora wyznaczonego	15
V.	Skutki nieefektywnego poboru VAT w e-commerce	31
1.	Skala strat w podatku od towarów i usług.	31
2.	Działania podejmowane w celu uszczelnienia luki w VAT.....	33
VI.	Potencjalne rozwiązania legislacyjne	37
1.	Rozwiązania na poziomie krajowym	37
VII.	Doświadczenia wybranych krajów UE w uszczelnianiu poboru VAT w e-commerce.....	67
1.	Szwecja	67
2.	Norwegia	71
3.	Holandia	72
VIII.	Podsumowanie	74

Wykaz załączników:

- 1) Załącznik nr 1 – Odpowiedź wiceministra Pawła Gruzy na interpelację poselską, pismo z 23 kwietnia 2018r., znak: PT2.054.1.2018.ULD.216.
- 2) Załącznik nr 2 – Interpelacja nr 33407 z 21 sierpnia 2019r. , skierowana do Ministra Finansów przez posła Piotra Liroya-Marca.
- 3) Załącznik nr 3 – Pismo Piotra Dziedzica – Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 11 października 2019r., znak: DC1.054.2.2019, stanowiące odpowiedź na interpelację poselską nr 33407 z 30 sierpnia 2019r.
- 4) Załącznik nr 4 – Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 12 czerwca 2018r. na wniosek o udostępnienie informacji publicznej w sprawie współpracy organów administracji celnej i podatkowej oraz Poczty Polskiej.
- 5) Załącznik nr 5 – Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 20 lipca 2018r. na wniosek o udostępnienie informacji publicznej w sprawie ilości czynności kontrolnych w obrocie pocztowym.
- 6) Załącznik nr 6 – Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 27 października 2018r. na wniosek o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej działań związanych z wdrożeniem pakietu unijnych przepisów o VAT w zakresie handlu elektronicznego, objętych Dyrektywą Rady UE nr 2017/2455 z 5 grudnia 2017r. oraz Dyrektywą Rady UE nr 2019/1995 z 21 listopada 2019r. (tzw. pakiet e-commerce), wniosek o udostępnienie informacji publicznej z 29 września 2020r.
- 7) Załącznik nr 7 – Prezentacja MF pt. „E-Commerce – zmiany z zakresu obrotu kurierskiego” z dnia 26 listopada 2019r. (załącznik do pisma Ministerstwa Finansów z 27 października 2020r., znak: BMI1.0123.1515.2020.

I. Wstęp

Niniejszy raport (dalej: „Raport”) przedstawia problematykę unikania należności podatkowych i celnych z tytułu sprzedaży towarów pochodzących spoza UE, dokonywanej przez przedsiębiorców na rzecz osób prywatnych (konsumentów) za pośrednictwem platform służących do handlu elektronicznego.

Raport opisuje trudności w egzekucji podatków i ceł od towarów zamawianych za pośrednictwem platform i sklepów internetowych, a następnie sprowadzanych przez konsumentów spoza UE (głównie z Azji) w przesyłkach pocztowych. Poruszane kwestie dotyczą przedsiębiorców, operatorów pocztowych, przewoźników, organów celnych i podatkowych oraz innych właściwych instytucji.

W Raporcie omówiono przyczyny braku poboru należnego podatku od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”) od towarów sprowadzanych w przesyłkach pocztowych spoza terytorium UE, względnie innych opłat np. ceł. Wskazano także możliwe rozwiązania zmierzające do zmniejszenia luki w podatku VAT w transgranicznym handlu elektronicznym oraz wyeliminowania nieuczciwej przewagi konkurencyjnej jaką zyskują sprzedawcy spoza UE z powodu braku efektywnego systemu egzekucji podatku VAT od importu w e-commerce.

W Raporcie położono nacisk na kwestie związane z realizacją obowiązków w podatku VAT od sprzedaży towarów w sieci Internet.

Zjawiskiem, nad którym zdaniem autorów Raportu należy się szczególnie pochylić, są sposoby omijania opodatkowania podatkiem VAT transakcji sprzedaży towarów przez Internet, bazujące na różnicach w ustawodawstwach poszczególnych krajów członkowskich UE i działalności różnych operatorów pocztowych, a także niedoskonałościach procesu poboru podatku VAT od przesyłek pocztowych.

W tym kontekście Raport odnosi się do rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy z dnia 22 października 2020r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹, mającej na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 oraz dyrektywy Rady (UE) 2019/1995 zmieniających dyrektywę 2006/112/WE (*Ustawa pakiet VAT e-commerce*). Ich deklarowanym celem, jest zwiększenie efektywności poboru VAT przy sprzedaży towarów przez Internet, a także zmniejszenie obciążeń administracyjnych i kosztów ciążących na

¹ <https://legislacja.gov.pl/projekt/12339754/katalog/12732424#12732424>, dostęp: 16 kwietnia 2020 r.

przedsiębiorcach oraz administracji skarbowej w związku z rozliczaniem podatku należnego od ww. transakcji i weryfikowaniem prawidłowości tego rozliczania.

Zdaniem autorów Raportu rozwiązania zawarte w projekcie ustawy z 22 października 2020r. są niewątpliwie krokiem w dobrym kierunku, ale są niewystarczające dla stworzenia w Polsce szczelnego systemu poboru podatku VAT od importu towarów w transgranicznym handlu elektronicznym.

Stworzenie szczelnego systemu jest niemożliwe bez merytorycznej i organizacyjnej współpracy wszystkich podmiotów zaangażowanych w procesy gospodarcze związane z obsługą zamówień wysyłkowych w e-commerce.

Ze względu na złożoność materii i wzajemne powiązania prawno-gospodarcze pomiędzy wszystkimi uczestnikami procesu obsługi doręczeń przesyłek pocztowych spoza UE, prace nad takim systemem mogą zakończyć się powodzeniem wyłącznie we współpracy ze wszystkimi zainteresowanymi stronami. Przy czym osiągnięcie założonego celu wymaga stworzenia rozwiązania kompleksowego w każdym aspekcie – zarówno prawno-podatkowym, organizacyjnym jak i technicznym. Szczególną rolę w tym względzie odgrywać będzie zastosowanie innowacyjnych technologii oraz narzędzi informatycznych, co potwierdzają doświadczenia innych krajów we wdrażaniu podobnych mechanizmów.

Niniejszy Raport i proponowane w nim rozwiązania stanowią jedynie asumpt do debaty nad tym jak powinien wyglądać skuteczny mechanizm poboru podatku VAT związanego z transakcjami w sektorze e-commerce w dobie szybkiego rozwoju handlu elektronicznego, a co za tym idzie, stale rosnącego wolumenu przesyłek obsługiwanych przez operatorów pocztowych.

Niniejsza uzupełniona wersja Raportu zawiera uwagi zgłoszone przez Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z dnia 6 kwietnia 2020r. na wystąpienie Polskiego Towarzystwa Gospodarczego z dnia 25 lutego 2020r., przy którym przekazano opracowany przez Polskie Towarzystwo Gospodarcze projekt raportu pt. „Luka VAT w sektorze e-commerce. Przyczyny i sposoby eliminacji”.

II. Podstawowe tezy Raportu

- 1) Z tytułu braku poboru należności podatkowych i celnych od towarów zakupionych za pośrednictwem platform i sklepów internetowych z terytorium Azji, budżet Państwa traci od jednego do **dwóch miliardów złotych rocznie**, natomiast na poziomie Unii Europejskiej straty te mogą sięgać nawet **5 miliardów EUR rocznie** (do końca 2020r. wzrost tej wartości szacowano **nawet do 7 miliardów EUR rocznie**).
- 2) Do omijania obowiązku zapłaty należności w podatku VAT oraz opłat celnych w handlu elektronicznym **dochodzi przede wszystkim na etapie przesyłek pocztowych**, przy czym najistotniejsze są te sposoby unikania opodatkowania, które polegają na:
 - a) zaniżaniu deklarowanej wartości przesyłek, tak aby objęte były one zwolnieniem z opłat celnych i VAT od towarów o nieznacznej wartości (tj. poniżej 22 EUR) w krajach wejścia na terytorium UE, innych niż Polska,
 - b) sztucznym rozdzielaniu przesyłek w taki sposób, aby rozdzielone przesyłki mieściły się poniżej progów zwolnienia z podatku VAT lub należności celnych w krajach innych niż Polska,
 - c) imporcie przesyłek komercyjnych zadeklarowanych jako podarunki,
 - d) nadawaniu paczek jako listów, co powoduje, że traktowane są one jako przesyłki z korespondencją i w konsekwencji w sposób uproszczony dopuszczane są do obrotu na terytorium UE.
- 3) W związku z brakiem skutecznego sposobu wyeliminowania luki w VAT związanej z transakcjami w handlu elektronicznym, Państwa Członkowskie Wspólnoty **podjęły działania w celu uproszczenia przepisów VAT w odniesieniu do sprzedaży towarów w Internecie**. Na mocy Dyrektywy Rady (UE) 2017/2455² zdecydowano o zniesieniu zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT importu towarów o nieznacznej wartości (ang. *small consignments of negligible value*) nieprzekraczającej kwoty 22 EUR. Ponadto dyrektywą Rady (UE) 2019/1995³, wprowadzono regulacje mające na celu

² Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017r. 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.

³ Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów.

uschelnienie opodatkowania podatkiem VAT handlu internetowego, wśród których najistotniejsze to: odpowiedzialność internetowych platform umożliwiających sprzedaż towarów spoza UE o wartości poniżej 150 EUR - za rozliczenie podatku VAT od tej sprzedaży, zmiany w rozliczaniu transportu tego typu towarów oraz umożliwienie składania deklaracji podatkowych z tytułu handlu elektronicznego w punkcie kompleksowej obsługi VAT-OSS (odpowiednika portalu MOSS dla rozliczeń VAT z tytułu świadczenia transgranicznych usług elektronicznych).

- 4) Rozwiązania określone Dyrektywą Rady (UE) 2017/2455 oraz dyrektywą Rady (UE) 2019/1995, które to dyrektywy zmieniają Dyrektywę Rady 2006/112/WE (dalej: „Dyrektywa VAT”)⁴ powinny zostać implementowane do przepisów krajowych do **30 czerwca 2021r. (zaczną obowiązywać od 1 lipca 2021 roku)**.
- 5) Podjęcie krajowych prac legislacyjnych nad Ustawą pakiet VAT e-commerce w pełni wpisuje się w działania Komisji Europejskiej podejmowane w celu transpozycji nowych przepisów dyrektywy VAT (Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455, dyrektywa Rady (UE) 2019/1995) do prawa krajowego poszczególnych Państw Członkowskich. W szerszej perspektywie jest to również realizacja przyjętego przez Komisję Europejską w 2016 roku, planu działania w sprawie VAT w kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT⁵.
- 6) Zniesienie zwolnienia w podatku VAT z tytułu importu towarów o nieznacznej wartości (tj. poniżej 22 EUR) oraz inne rozwiązania przewidziane przez nowe regulacje unijne dotyczące sektora e-commerce, **wyeliminują tylko część sposobów na ominięcie obowiązku zapłaty ceł i podatku VAT z tytułu importu towarów spoza UE, zakupionych za pośrednictwem platform internetowych.** Przede wszystkim w dalszym ciągu funkcjonować będzie proceder zaniżania wartości przesyłek oraz przesyłania towarów na terytorium UE w przesyłkach rzekomo zawierających korespondencję, szczególnie że:
 - systematycznie wzrasta wolumen przesyłek pocztowych spoza UE, w szczególności z Chin, w tym przesyłek listowych, obsługiwanych przez krajowych operatorów pocztowych,

⁴ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1).

⁵ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno – Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT w kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT -w UE: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_pl.pdf, dostęp: 18 listopada 2020r.

- identyfikacja tych przesyłek, które w rzeczywistości zawierają towar a nie korespondencję jest utrudniona,
 - przepisy nie określają kryteriów, które w łatwy sposób umożliwiłyby oddzielenie strumienia przesyłek rzeczywiście zawierających korespondencję od tych, które zawierają towary mogące być przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT i/lub cła,
 - brak jest skoordynowanego systemu poboru podatku VAT od wszystkich przesyłek pocztowych (importowanych w nich towarów).
- 7) **Problem ten można rozwiązać w drodze zmian legislacyjnych na poziomie krajowym, pozostających w zgodzie z aktami międzynarodowymi.** Również na poziomie Wspólnoty możliwe jest wprowadzenie mechanizmów uszczelniających pobór należności publicznoprawnych od przesyłek pocztowych zawierających towary importowane spoza UE – przy czym w tym wypadku konieczna jest transgraniczna współpraca i działania polityczne na poziomie wszystkich krajów członkowskich Unii Europejskiej.
- 8) **Jednym z rozwiązań jest wprowadzenie ustawowego domniemania, że przetwarzane w strumieniu listowym przesyłki (listy) o grubości powyżej 20mm w rzeczywistości zawierają towar, a nie korespondencję.** Takie domniemanie spowoduje objęcie opodatkowaniem VAT ogromnej ilości przesyłek, która dziś pozostaje poza systemem poboru tego podatku. Wskazuje bowiem jasne kryterium identyfikacji przesyłki z towarem dla wszystkich przesyłek listowych dostarczanych na teren kraju, niezależnie od tego jaką drogą taka przesyłka będzie dostarczana.
- 9) Dodatkowo, skorzystają również krajowi operatorzy pocztowi, którzy będą mogli zwiększyć zyski z tytułu obsługi poboru należności podatkowych i celnych od znaczącego wolumenu zagranicznych przesyłek zawierających towary spoza UE, trafiających do konsumentów.

III. Unikanie opodatkowania i opłat celnych w handlu elektronicznym

1. Opis problemu

W związku z dynamicznym rozwojem handlu elektronicznego w ostatnich latach ogromną popularność zyskały zakupy dokonywane przez konsumentów w sklepach internetowych i poprzez różnego rodzaju portale internetowe. Szczególnym powodzeniem wśród kupujących cieszą się azjatyckie platformy sprzedażowe (np. AliExpress, Wish, Banggood, Gearbest), ponieważ ofertują atrakcyjne ceny sprzedaży towarów w połączeniu z darmową dostawą przesyłek na całym świecie. Również w Polsce odnotowano znaczny wzrost ilości towarów nabywanych za pośrednictwem platform internetowych spoza terytorium UE i sprowadzanych w przesyłkach pocztowych.

Problem stanowi **unikanie opodatkowania i opłat celnych związanych ze sprzedażą za pośrednictwem platform internetowych**. Należności publicznoprawne nie są odprowadzane od znaczącej części przesyłek pocztowych zawierających towary zakupione przez konsumentów w sieci Internet, pomimo formalnego obowiązku naliczenia i zapłaty tego podatku.

Sytuacja ta prowadzi do istotnego obniżenia dochodów budżetów krajowych państw członkowskich Wspólnoty. Uderza również w europejskie firmy zajmujące się handlem internetowym, ponieważ niektórzy przedsiębiorcy spoza UE wprowadzają na teren Wspólnoty towary nieobłożone VAT. Zagraniczne (szczególnie chińskie) sklepy internetowe mogą w ten sposób dokonywać sprzedaży w konkurencyjnych cenach, ponieważ nie muszą uwzględniać podatków i ceł w kalkulacji ceny dla konsumenta.

Dodatkowo sprzedawcy z Chin korzystają z niższych stawek pocztowych ze względu na regulacje Światowego Związku Pocztowego (UPU). W konsekwencji większość dostawców proponuje szeroki wybór korzystnych sposobów dostawy, często darmowych. Ma to miejsce zwłaszcza w przypadku dostarczania przedmiotów o najniższej wartości, które wysyłane są w formie przesyłek listowych i to nierejestrowanych (listy zwykłe), doręczanych bez potwierdzenia odbioru takiej przesyłki.

Powyższe, w zestawieniu z brakiem wydajnego oraz szczerzego systemu poboru podatku VAT od towarów spoza Unii Europejskiej dostarczanych na skutek sprzedaży internetowej przez przedsiębiorców konsumentom (ang. *business-to-consumer* - B2C) - narusza zasady uczciwej

konkurencji. Podmioty z UE znajdują się w ten sposób w gorszej sytuacji niż przedsiębiorcy spoza Wspólnoty.

Przyczyną takiego stanu rzeczy jest przede wszystkim złożoność systemu celnego i podatkowego znajdującego zastosowanie w transgranicznym handlu elektronicznym. Obowiązujący schemat poboru podatku VAT w przypadku stale rosnącej liczby przedsiębiorstw prowadzących działalność transgraniczną pozostawia pole do nadużyć – transakcje krajowe i transgraniczne są traktowane odmiennie i można nabyć towary, nie płacąc podatku VAT w ramach jednolitego rynku⁶. Skomplikowane regulacje utrudniają poszczególnym państwom członkowskim egzekwowanie obowiązków podatkowych i celnych, a przepisy nie nadążają za gwałtownym rozwojem internetowego handlu.

Jak wskazuje Europejski Trybunał Obrachunkowy, w obecnie stosowanych systemach odpraw celnych występują uchybienia i pojawia się ryzyko, że UE nie będzie mogła zapobiec nadużyciom ze strony zaangażowanych w ten proces pośredników, mechanizmy współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi i z państwami trzecimi nie są w pełni wykorzystywane, a system kontroli przeprowadzanych przez krajowe organy podatkowe jest słaby. Jednocześnie samo egzekwowanie poboru podatku VAT i należności celnych jest nieskuteczne⁷.

Jednym z elementów wykorzystywanych do nadużyć w rozliczeniach celnych i podatkowych w sektorze e-commerce (w szczególności na etapie przesyłek pocztowych), jest mechanizm zwolnień określonych kategorii towarów z należności publicznoprawnych.

2. Zwolnienia z opłat celnych i podatku VAT

1) Zwolnienia z należności celnych od towarów o nieznaczej wartości

Import towarów to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej, w tym Polski. Co do zasady import towarów podlega opodatkowaniu podatkiem VAT oraz objęty jest obowiązkiem uiszczenia należności celnych przywozowych.

⁶ Komunikat KE z 7 kwietnia 2016 roku, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/IP_16_1022, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁷ Europejski Trybunał Obrachunkowy, „Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie”, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_PL.pdf dostęp: 18 listopada 2020r.

Wspólnotowy system zwolnień celnych ustanawia zasadę, zgodnie z którą **zwolnione z należności celnych przywozowych** są przesyłki zawierające towary o nieznaczonej wartości, czyli takie, których rzeczywista (tj. po potrąceniu opłat z tytułu ubezpieczenia i frachtu) **wartość nie przekracza 150 EUR** na przesyłkę, wysyłane bezpośrednio z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we Wspólnocie⁸.

Z należności celnych przywozowych zwolnione są także towary w przesyłkach wysyłanych z państwa trzeciego przez osobę fizyczną do innej osoby fizycznej, mieszkającej na obszarze celnym Wspólnoty, pod warunkiem że taki przywóz ma charakter niehandlowy. Zwolnienia te stosuje się do kwoty 45 EUR na przesyłkę.

2) Zwolnienia z VAT od towarów o nieznaczonej wartości

Z kolei kwestię **zwolnienia z podatku VAT** w stosunku do importu towarów o nieznaczonej wartości, określa Dyrektywa Rady 2009/132/WE⁹, która ustanawia w art. 23 generalne zwolnienie w przypadku importu towarów o łącznej **wartości nieprzekraczającej 10 EUR**. Państwa członkowskie mogą udzielić zwolnienia w przypadku importu towarów o łącznej **wartości większej niż 10 EUR, ale nieprzekraczającej 22 EUR**.

Tytuł IV Dyrektywy Rady 2009/132/WE, w tym także art. 23 został skreślony przez art. 3 Dyrektywy Rady 2017/2455. Dyrektywa zostanie zmieniona z dniem 1 lipca 2021r.

Zwolnienie z podatku VAT w stosunku do importu o nieznaczonej wartości zawiera przepis art. 51 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: „ustawa o VAT”)¹⁰. Zgodnie z jego treścią zwalnia się od podatku import towarów umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państwa trzeciego bezpośrednio do odbiorcy przebywającego na terytorium kraju, pod warunkiem że łączna wartość towarów w przesyłce nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 22 EUR. Projekt Ustawy pakiet VAT e-commerce - ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 22 października 2020r. - przewiduje uchylenie w całości art. 51 ustawy o VAT.

⁸ Art. 23 Rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych (wersja ujednolicona) (Dz. U. UE. L. z 2009 r. Nr 324, str. 23).

⁹ Dyrektywa Rady 2009/132/WE z dnia 19 października 2009r. określająca zakres stosowania art. 143 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towarów (Dz. U. UE. L. z 2009 r. Nr 292, str. 5).

¹⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.).



3) Zwolnienia z VAT dla prezentów i próbek

Ustawa o VAT przewiduje również inne rodzaje zwolnień dla przesyłek – mianowicie zwolnienie towarów oznaczonych jako prezent (ang. „*gift*”), które nie mają przeznaczenia handlowego. Na mocy przepisu art. 52 ust. 1 ustawy o VAT zwalnia się od podatku import towarów umieszczonych w przesyłce wysyłanej z terytorium państwa trzeciego przez osobę fizyczną i przeznaczonej dla osoby fizycznej przebywającej na terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- a) ilość i rodzaj towarów nie wskazują na ich przeznaczenie handlowe,
- b) odbiorca nie jest obowiązany do uiszczenia opłat na rzecz nadawcy w związku z otrzymaniem przesyłki,
- c) przesyłki mają charakter okazjonalny.

jeżeli wartość przesyłki nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 45 EUR.

Zwolnienie to ma zatem zastosowanie do przesyłek realizowanych pomiędzy konsumentami (ang. *person-to-person – P2P*).

Z kolei w art. 67 ustawy o VAT zwolnieniem objęto import próbek towarów o nieznaczej wartości, mogących służyć jedynie uzyskaniu zamówień na towary tego samego rodzaju, które mają być przywiezione na terytorium kraju.

Definicja próbki zawarta została w art. 67 ust. 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem za próbkę towaru, uważa się niewielką ilość towaru, reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, pod warunkiem że sposób prezentacji i jakość czynią je bezużytecznymi dla celów innych niż promocja.

Organ celny, przyjmując zgłoszenie celne obejmujące próbki, może uzależnić zwolnienie tych próbek z podatku, od pozbawienia ich wartości handlowej przez przedarcie, przedziurkowanie, naniesienie nieusuwalnych i widocznych znaków lub w inny sposób pozwalający na zachowanie przez ten towar charakteru próbek.

Reasumując, w zależności od wartości towaru importowanego z za granicy oraz rodzaju transakcji (sprzedaż przez przedsiębiorcę na rzecz konsumentów, transakcje między osobami prywatnymi) - przesyłki pocztowe zawierające towary objęte są różnymi obowiązkami celnymi i podatkowymi.

Jednakże zwolnienia z podatku VAT nie dotyczą tych towarów w przesyłkach pocztowych, które są sprowadzane (importowane) do Polski przez konsumentów spoza UE w drodze zamówienia wysyłkowego (tj. na skutek transakcji zakupu w sklepach internetowych lub na e-platformach handlowych).

3. Sposoby unikania podatku VAT w handlu elektronicznym

Obowiązek zapłaty podatku VAT z tytułu importu towarów ciąży na osobach przywożących towary spoza UE, bez względu na to, czy są one podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT, czy też nie¹¹. W konsekwencji każda osoba dokonująca importu towarów obowiązana jest uiszczyć podatek VAT z tego tytułu, ponieważ w tym przypadku podatek obciąża czynność faktyczną, jaką jest przywóz towarów.

W praktyce **dochodzi do świadomych nadużyć** opisanych zwolnień podatkowych i celnych po stronie przedsiębiorców spoza UE, które przyjmują najczęściej postać:

- 1) zaniżenia deklarowanej wartości przesyłanych towarów,

¹¹ Zgodnie z treścią art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszono, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną. Jednocześnie na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1, są obowiązani do obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku, z uwzględnieniem obowiązujących stawek, z zastrzeżeniem art. 33b.

- 2) sztucznego rozdzielania przesyłek w taki sposób, aby rozdzielone przesyłki mieściły się poniżej progów zwolnienia z podatku VAT lub należności celnych,
- 3) importu przesyłek komercyjnych zadeklarowanych jako podarunki,
- 4) importu towarów, które nie kwalifikują się do zwolnienia z podatku VAT lub należności celnych¹².

Innym sposobem unikania opodatkowania podatkiem VAT jest deklarowanie wartości przesyłek niższej niż 22 EUR i wprowadzanie ich na teren Wspólnoty w kraju członkowskim, w którym obowiązuje zwolnienie w przypadku importu towarów o łącznej wartości nieprzekraczającej 22 EUR. Sprzedawcy stosują także manewr polegający na oznaczaniu przesyłek jako listów co powoduje, że traktowane są one jako przesyłki z korespondencją¹³ – a te zgodnie z treścią art. 104 ust. 1, art. 138, art. 141 Rozporządzenia Delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z 28 lipca 2015 roku¹⁴ nie są objęte obowiązkiem złożenia deklaracji przywozowych i są dopuszczone do obrotu z chwilą ich wprowadzenia na obszar celny Unii Europejskiej. W sytuacji, gdy listy nie zawierają towaru (a przynajmniej jako takie są deklarowane), na gruncie ustawy o VAT, nie dochodzi do importu towarów, przez który rozumie się zgodnie z art. 2 pkt. 6 ustawy o VAT, przywóz towarów (rzeczy oraz ich części) z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Uchylenie się od opłacania podatku VAT od towarów importowanych spoza UE możliwe jest także poprzez nadużycie tzw. procedury celnej 42. W pewnych przypadkach dostawca towarów spoza UE może podjąć decyzję o imporcie określonych towarów, zanim konsument dokona ich zakupu w sieci Internet. Procedura 42 pozwala w takiej sytuacji importerowi na objęcie zwolnieniem w podatku VAT towarów importowanych w celu przewiezienia ich dalej do innego państwa członkowskiego UE. W tej sytuacji podatek VAT jest należny w państwie członkowskim przeznaczenia, w związku z czym towary sprowadzane w ramach procedury celnej 42 mogą być przechowywane w magazynach w UE do momentu zakupu i dostarczenia

¹² „Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie” – sprawozdanie specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, s. 32.

¹³ „Koniec tanich listów z AliExpress? Ministerstwo ma pomysł, jak nakładać VAT na przesyłki z Chin”, Gazeta Wyborcza, wyd. z 29 października 2019r.

¹⁴ Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego.

do konsumenta w imieniu dostawcy spoza UE bez wykazania podatku VAT za tego rodzaju dostawę¹⁵.

Projektowana Ustawa pakiet VAT e-commerce implementująca zmiany w Dyrektywie VAT, wyeliminuje nadużycia wynikające z zaniżenia deklarowanej wartości poniżej progów zwolnienia z podatku VAT. Wyeliminowana zostanie także możliwość sztucznego rozdzielania przesyłek w taki sposób, aby rozdzielone przesyłki mieściły się poniżej progów zwolnienia.

Zmiany w Dyrektywie VAT oraz w ustawie o VAT nie wyeliminują jednak importu przesyłek komercyjnych zadeklarowanych jako podarunki oraz wysyłania przesyłek zawierających towary jako listów.

Pozostawione w ten sposób pole do nadużyć może spowodować, że przewidywane w projekcie ustawy uszczelnienie systemu poboru należności publicznoprawnych i zapobieganie oszustwom w obszarze podatku VAT nie będzie znaczące.



¹⁵ Europejski Trybunał Obrachunkowy, „Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie”, s. 47.

IV. Problemy w poborze podatku VAT od towarów w przesyłkach pocztowych

1. System poboru podatku VAT od towarów przez operatora wyznaczonego

Jeżeli towar importowany na terytorium Wspólnoty podlega opłatom celnym lub podatkowi, należności te pobierane są od kupujących będących osobami fizycznymi (konsumentami) i odprowadzane do właściwych organów celnych najczęściej przez operatorów pocztowych, którzy działają niejako „na zlecenie” organów celnych. Opodatkowanie i pobór należności celnych odbywa się w oparciu o informacje przekazywane przez te organy przed wydaniem przesyłki do doręczenia (m. in. informacje o wartości towaru, zastosowanej stawce celnej, informacje o należnościach w podatku VAT).

Z uwagi na fakt, że duża część zamawianych przez konsumentów przesyłek handlowych spoza UE, dostarczana jest za pośrednictwem operatora wyznaczonego¹⁶, tj. Poczty Polskiej, w formie zwykłych listów (przesyłek nierejestrowanych), w dalszej części przedstawiona zostanie szczegółowo problematyka mechanizmu poboru podatku VAT od przesyłek pocztowych przez Poczta Polską. Z danych Ministerstwa Infrastruktury wynika, że systematycznie rośnie ogólna liczba przesyłek spoza UE obsługiwanych przez Poczta Polską, przy czym najwięcej przesyłek nadawanych jest z terytorium Chin.

¹⁶ Zgodnie z treścią ustawy z dnia 23 listopada 2012r. Prawo pocztowe (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2188 ze zm., dalej: „Prawo pocztowe”) operator pocztowy obowiązany do świadczenia usług powszechnych obejmujących przesyłki listowe i paczki pocztowe, o wadze i wymiarach określonych dla usług powszechnych, oraz przesyłki dla ociemniałych, nieświadczony przez operatora wyznaczonego w ramach obowiązku świadczenia usług powszechnych; do usług wchodzących w zakres usług powszechnych nie zalicza się usług pocztowych polegających na przyjmowaniu, sortowaniu, przemieszczaniu i doręczaniu przesyłek kurierskich.



Źródło: Ministerstwo Infrastruktury

Fakt ten potwierdzają informacje zgromadzone na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady 2018/644 z dnia 18 kwietnia 2019 roku w sprawie transgranicznych doręczeń paczek. Wskazują one ponadto, że znaczną część obrotu pocztowego realizowanego z terytorium Chin, stanowią przesyłki listowe.

OKRES		PRZESYŁKI LISTOWE	PACZKI POCZTOWE
		w szt.	w szt.
2013	I półrocze	1 487 957	2 953
	II półrocze	2 329 955	1 578
2014	I półrocze	2 819 516	2 504
	II półrocze	4 677 857	1 851
2015	I półrocze	5 141 112	1 992
	II półrocze	5 773 753	2 031
2016	I półrocze	2 519 943	2 634
	II półrocze	2 425 634	2 645
2017	I półrocze	7 018 969	3 936
	II półrocze	4 559 180	4 249
2018	I półrocze	8 161 228	7 901
	II półrocze	5 991 470	7 286
2019	I półrocze	5 801 937	7 915

(Tabela nr 1) - Źródło: odpowiedź na interpelację nr 33408 w sprawie przesyłek pocztowych nadawanych spoza UE na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz ich obsługi przez operatorów pocztowych, a także realizowania przez operatora wyznaczonego, tj. Poczta Polska S.A., obowiązków wynikających z art. 65a ustawy Prawo celne oraz art. 33c ustawy o podatku od towarów i usług¹⁷.

Za pobór podatku VAT wg właściwej stawki od towarów dostarczanych w formie przesyłek pocztowych przez operatora wyznaczonego (jest nim do 2025r. Poczta Polska¹⁸) oraz pobór ewentualnego cła odpowiada operator wyznaczony.

Zgodnie z treścią art. 65a prawa celnego, w przypadku doręczania przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012r. – Prawo pocztowe, przesyłek zawierających towary, w stosunku do których istnieje obowiązek uiszczenia należności przywozowych, operator jest zobowiązany pobrać te należności od odbiorcy przed wydaniem mu przesyłki.

Pobrane należności przywozowe operator jest zobowiązany przekazać na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie 10 dni od dnia wydania przesyłki odbiorcy. Najpóźniej następnego dnia roboczego po upływie tego terminu, operator jest zobowiązany dostarczyć do urzędu celno-skarbowego, w którym przesyłka została przedstawiona, dowód przekazania należności przywozowych wraz z wykazem zawierającym numery dokumentów celnych dotyczących przesyłki, datę wydania przesyłki odbiorcy oraz kwotę należności przywozowych.

W przypadku niepobrania należności przywozowych od odbiorcy przesyłki, operator jest zobowiązany do uiszczenia tych należności w terminie 10 dni od dnia wydania przesyłki odbiorcy. Operator pocztowy jest także zagrożony obowiązkiem zapłaty odsetek za zwłokę¹⁹ w przypadku przekroczenia terminu na uiszczenie lub przekazanie pobranych należności przywozowych na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

¹⁷ Interpelacja została opublikowana na stronach Sejmu, przy czym obecnie niedostępny jest załącznik dotyczący danych co do ilości obsługiwanych przesyłek, stanowiący załącznik do pisma znak: DPO-2.054.4.2019/AS - <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BGHHRN,> dostęp: 18 listopada 2020r.

¹⁸ Na mocy decyzji Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z dnia 30 czerwca 2015 r. Poczta Polska SA została wybrana operatorem wyznaczonym do świadczenia usług powszechnych na lata 2016–2025 w zakresie opisanym w treści art. 45 i art. 46 ustawy z dnia 23 listopada 2012r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 2188, ze zm.).

¹⁹ odsetek, o których mowa w art. 114 unijnego kodeksu celnego.

Szczegółowy tryb przedstawiania towarów i dokonywania zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym, realizowanym przez operatora wyznaczonego określa Rozporządzenie Ministra Finansów (dalej: „Rozporządzenie w sprawie zgłoszeń celnych”)²⁰.

Przesyłki pocztowe są przedstawiane organom celnym przez urzędy pocztowe dokonujące wymiany poczty z zagranicą, do których przesyłki są dostarczane bezpośrednio po wprowadzeniu na obszar celny Unii.

W przypadku towarów w przesyłkach pocztowych wprowadzonych na obszar Wspólnoty, przeznaczonych dla osób fizycznych, w stosunku do których nie istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych lub podatkowych²¹, formalności celne polegają na przedstawieniu przesyłek organom celnym wraz z wymaganymi dokumentami deklaracji celnych CN22 lub CN23. Jeśli przesyłki przeznaczone są dla przedsiębiorców, są przedstawiane dodatkowo z dokumentami handlowymi. Towary w przesyłkach pocztowych, w stosunku do których nie istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych przywozowych i podatkowych, uznaje się za objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, jeżeli po ich przedstawieniu organy celne nie postanowiły o poddaniu ich dalszej kontroli albo w wyniku przeprowadzonej kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

Natomiast w przypadku towarów w przesyłkach pocztowych wprowadzonych na obszar Wspólnoty, przeznaczonych dla osób fizycznych, w stosunku do których istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych lub podatkowych²², organ celny wystawia „Dokument potwierdzający dokonanie zgłoszenia celnego – obrót pocztowy (przywóz)” (DPDZC) w trzech egzemplarzach – dla organu celnego, osoby przedstawiającej towar, oraz odbiorcy (zgłaszającego), co znajduje odzwierciedlenie w treści dokumentu (DPDZC):

Pole A - Organ Celny - w prawej części pola należy umieścić stempel SAD oraz wpisać numer ewidencji w lewej części należy umieścić pieczęć „Polska – Cło”.

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016r. w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym (Dz. U. poz. 1293).

²¹ Przesyłki pocztowe, o których mowa w art. 138 akapit pierwszy lit. f oraz art. 144 akapit pierwszy Rozporządzenia Delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 1, z późn. zm.).

²² gdy przesyłki pocztowe, o których mowa w art. 138 akapit pierwszy lit. f lub art. 144 akapit pierwszy Rozporządzenia Delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z 28 lipca 2015 roku, zawierają towary, w stosunku do których istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych przywozowych lub podatkowych

Pole B - Osoba przedstawiająca towar - należy podać dane urzędu pocztowego przedstawiającego przesyłkę pocztową.

Pole C - Odbiorca (zgłaszający) - należy wpisać imię, nazwisko lub nazwę oraz adres zamieszkania lub siedzibę odbiorcy towarów. W chwili doręczenia przesyłki pocztowej odbiorcy wpisuje on w tym polu:

- 1) swój numer PESEL - jeżeli odbiorca jest osobą fizyczną,
- 2) swój numer EORI lub numer NIP - jeżeli odbiorca jest przedsiębiorcą.

W przypadku gdy odbiorca nie posiada:

- a) numeru NIP - należy wpisać „BN”,
- b) numeru PESEL - należy wpisać „BP”.

Jeżeli przesyłka pocztowa zawiera towary inne niż określone w art. 138 akapit pierwszy lit. e oraz f lub art. 144 akapit pierwszy Rozporządzenia Delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z 28 lipca 2015 roku, istnieje obowiązek dokonania zgłoszenia celnego z wykorzystaniem dokumentu SAD/zgłoszenia elektronicznego.

Dokumenty (DPDZC lub dokument SAD/zgłoszenie elektroniczne) stanowią podstawę do określenia należności celnych i podatkowych z tytułu importu towarów w przesyłce pocztowej. Dotyczy to zarówno przesyłek zwolnionych od należności celnych, ale nie podlegających zwolnieniu od podatków, jak również przesyłek nie podlegających zwolnieniu od należności celnych i podatków.

Zauważyć należy, że w dniu 10 stycznia 2018 roku Poczta Polska zawarła porozumienie w sprawie współpracy z Krajową Administracją Skarbową w zakresie zapewnienia sprawnej realizacji obrotu pocztowego z krajami spoza Unii Europejskiej oraz doprecyzowania zasad i trybu umożliwiającego dokonywanie zgłoszeń celnych w tym obrocie, zgodnie z przepisami prawa celnego.

Zgodnie z treścią porozumienia w przypadku przesyłek, które nie podlegają zgłoszeniu na dokumencie SAD albo drogą elektroniczną z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, urząd wymiany poczty, który dokonał przedstawienia przesyłki organowi celnemu, przekazuje ją razem z dokumentem DPDZC (karty 2 i 3) właściwemu urzędowi pocztowemu w celu doręczenia odbiorcy. Przy doręczeniu przesyłki odbiorca zgodnie z Rozporządzeniem w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym, uzupełnia właściwą część dokumentu DPDZC, w tym pole F na karcie 3 (**Pole F - Potwierdzenie uiszczenia należności/złożenia zabezpieczenia** - *w chwili otrzymania kart 2 i 3 nadawca (zgłaszający) na karcie 3 składa czytelny podpis, wpisuje miejsce i datę, uiszczając należności*

lub składając zabezpieczenie osobie doręczającej karty „Dokumentu potwierdzającego dokonanie zgłoszenia celnego - obrót pocztowy (wywóz)”²³.

Następnie uzupełniona karta 3 dokumentu DPDZC jest zwrotnie dostarczana przez Poczta Polska – w terminie nie dłuższym niż 10 dni od dnia złożenia na niej podpisu przez odbiorcę – do organu celnego, któremu przesyłka była przedstawiona. W przypadku, gdy zapłata należności celnych przywozowych i podatkowych, dokonywana przez odbiorców przesyłek w kwocie wynikającej z karty 3 dokumentu DPDZC następuje za pośrednictwem Poczty Polskiej podczas doręczania przesyłek, przed ich wydaniem odbiorcy, Poczta Polska pobiera należności i przekazuje na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie nie dłuższym niż 10 dni od daty złożenia podpisu przez odbiorcę w polu F dokumentu DPDZC. Najpóźniej następnego dnia roboczego po upływie terminu, o którym mowa powyżej, Poczta Polska dostarcza organowi celnemu, któremu przesyłka była przedstawiona, dowód przekazania należności wraz z wykazem określającym przede wszystkim numery dokumentów DPDZC, datę wydania przesyłki odbiorcy oraz uszczegółowiającym kwotę należności (należności celne przywozowe, podatek, itd.).

Poza doprecyzowaniem procedur dotyczących obiegu dokumentacji pomiędzy Poczta Polska a organami celnymi, umożliwiającymi pobór cła/należności podatkowych, §3 ust. 1 zawartego porozumienia zawiera istotne zobowiązanie Poczty Polskiej dotyczące przedstawiania przesyłek organom celnym. Poczta Polska zobowiązała się w porozumieniu do dokonywania przy przedstawianiu przesyłek pocztowych, ich podziału umożliwiającego realizowanie zgłoszeń celnych zgodnie z Rozporządzeniem w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym, w tym do zapewniania odrębnego przedstawiania przesyłek pocztowych, które nie podlegają zgłoszeniu na dokumencie SAD albo drogą elektroniczną, od pozostałych przesyłek pocztowych sprowadzanych spoza Unii.

Przy założeniu, że obowiązki te realizowane są przez Poczta Polska, organy Krajowej Administracji Skarbowej są zobowiązane do wystawiania „Dokumentu potwierdzającego dokonanie zgłoszenia celnego - obrót pocztowy (przywóz)”, czyli DPDZC, **dla każdej przesyłki, w stosunku do której istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych lub podatkowych** (jeśli przesyłka nie podlega zgłoszeniu na dokumencie SAD albo drogą elektroniczną). Z kolei w przypadku towarów w przesyłkach pocztowych, w stosunku do

²³ ZAŁĄCZNIK Nr 2 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym (Dz. U. poz. 1293). – wzór dokumentu potwierdzającego dokonanie zgłoszenia celnego.

których **nie istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych i podatkowych**, towary zawarte w takich przesyłkach uznaje się za objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, jeśli po ich przedstawieniu (z dokumentami CN22 lub CN23) organy celne nie poddały ich dalszej kontroli albo nie stwierdzono nieprawidłowości w toku takiej kontroli. Przepisy nie przewidują w tej sytuacji wyjątków.

Jednak w sytuacji, gdyby Poczta Polska nie była w stanie dokonać takiego podziału przesyłek (na te objęte SAD, DPDZC i nie wymagające dodatkowych deklaracji poza deklaracjami CN22 lub CN23) względem wszystkich przesyłek, a jedynie względem ich części (np. paczek lub największych listów), prowadziłoby to do pozostawienia poza zakresem kontroli znaczącej liczby przesyłek zawierających importowane towary. Tym samym mechanizm poboru podatku VAT od towarów w przesyłkach pocztowych doznawałby faktycznego ograniczenia już na samym etapie sortowania przesyłek wprowadzonych na teren UE i przyporządkowywania ich do kategorii umożliwiających właściwą identyfikację obowiązków celnych lub podatkowych.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na wysokość określonych przez organy celne i pobranych przez Poczta Polską należności celnych i podatkowych, co ilustrują poniższe dane:

OKRES		POBRANE NALEŻNOŚCI CELNE I PODATKOWE		WYMIERZONE NALEŻNOŚCI CELNE I PODATKOWE	
		Ilość	wartość	Ilość	wartość
2013	I półrocze	20 652	3 987 918,03	20 485	4 034 602,00
	II półrocze	21 143	3 699 565,65	22 348	3 731 507,00
2014	I półrocze	25 833	4 153 342,79	26 300	4 143 549,00
	II półrocze	26 668	4 308 436,67	26 565	4 307 215,00
2015	I półrocze	26 600	4 636 099,71	26 577	4 645 185,00
	II półrocze	25 465	4 546 474,00	25 773	4 584 044,00
2016	I półrocze	30 526	5 115 760,50	30 514	5 094 516,00
	II półrocze	36 314	5 831 748,55	36 974	5 818 482,00
2017	I półrocze	40 558	6 240 141,15	40 990	6 324 856,00
	II półrocze	38 705	5 729 363,06	38 724	5 764 109,00
2018	I półrocze	40 465	6 173 162,99	40 649	6 195 651,00
	II półrocze	36 146	5 822 896,50	36 301	5 871 305,00
2019	I półrocze	42 197	6 412 604,00	42 483	6 452 136,72

(Tabela nr 2) - Źródło: odpowiedź na interpelację nr 33408 w sprawie przesyłek pocztowych nadawanych spoza UE na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz ich obsługi przez operatorów pocztowych, a także realizowania przez operatora wyznaczonego, tj. Poczta Polska S.A., obowiązków wynikających z art. 65a ustawy Prawo celne oraz art. 33c ustawy o podatku od towarów i usług²⁴.

Zestawiając ilość przesyłek z Chin doręczanych przez Poczta Polską (Tabela nr 1) z ilością przesyłek pocztowych, od których w rzeczywistości pobierane są należności celne i podatkowe, należy dojść do wniosku, że z uwagi na stopień skomplikowania i sformalizowania mechanizmu przedstawiania przesyłek pocztowych zawierających towary organom celnym, **w praktyce należności publicznoprawne (cło, VAT) pobierane są jedynie od niewielkiej części przesyłek spoza UE, zawierających towary.**

Wydaje się, że źródłem problemu jest w tym wypadku **ogromny wolumen przesyłek pocztowych spoza UE (w szczególności z Chin), obsługiwany przez Poczta Polską i brak efektywnego systemu weryfikacji tych przesyłek** – pod kątem ustalenia, czy zawierają one towary objęte cłem lub opodatkowane VAT.

Dokumenty CN 22/CN 23, które towarzyszą przesyłkom, są dostępne wyłącznie w formie papierowej. Nie ma zatem narzędzia informatycznego, które umożliwiłoby analizę i weryfikację danych z tych etykiet pod kątem obowiązków podatkowych. Z tego powodu brak jest również szczegółowych statystyk dotyczących ilości przesyłek zawierających towary, przedstawianych przez Poczta Polską organom celnym zgodnie z treścią Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym z dnia 17 sierpnia 2016r. (Dz. U. z 2016 r. poz. 1293)²⁵.

W konsekwencji utrudnione jest typowanie przesyłek pocztowych do fizycznej kontroli, pomimo tego, że we wspomnianym porozumieniu z KAS z dnia 10 stycznia 2018 roku, Poczta Polska zobowiązała się udzielić administracji skarbowej pomocy przy wykonywaniu czynności związanych z regulowaniem sytuacji towarów znajdujących się w przesyłkach, w tym przy typowaniu i przedstawianiu przesyłek pocztowych do rewizji i kontroli celno-skarbowej oraz przeprowadzaniu takiej rewizji.

O tym, że nawet przy zastosowaniu zaawansowanych mechanizmów technologicznych, **fizyczna weryfikacja przesyłek jest problematyczna**, świadczy nie tylko praktyka polskiego operatora wyznaczonego i polskich organów celnych i skarbowych, ale także

²⁴ Interpelacja została opublikowana na stronach Sejmu, przy czym obecnie niedostępny jest załącznik dotyczący danych co do ilości obsługiwanych przesyłek, stanowiący załącznik do pisma znak: DPO-2.054.4.2019/AS - <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BGHHRN>, dostęp: 18 listopada 2020r.

²⁵ Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 20 lipca 2018 roku na wniosek o udostępnienie informacji publicznej w sprawie ilości czynności kontrolnych w obrocie pocztowym.

doświadczenia globalnych platform internetowych związane ze standaryzacją etykietowania paczek i listów. Chińska platforma sprzedażowa AliExpress należąca do holdingu Alibaba Group w 2017 roku wysłała ponad 560 milionów przesyłek do Europy. Etykietowanie tych przesyłek w 81% powierzono firmie Cainiao Network²⁶ w celu zwiększenia wydajności procesu ich obsługi na etapie doręczenia. Problemy jakie dostrzeżono w praktyce to²⁷:

- 1) różne rozmiary, kształty i waga paczek, co powoduje wiele problemów przy odczycie etykiet przez automatyczne skanery,
- 2) etykiety CN22 i CN23 wraz z kodami paskowymi zwykle są drukowane w niskiej jakości, brakuje na nich niektórych kluczowych informacji, co powoduje błędy w odczycie przez automatyczne skanery,
- 3) brak standaryzacji sposobu formatowania treści na etykietach przez nadawców²⁸.

Zagadnienie to stało się przedmiotem interpelacji nr 33407 z dnia 21 sierpnia 2019 roku, skierowanej do Ministra Finansów przez posła Piotra Liroya-Marca²⁹ w sprawie poboru podatku VAT od przesyłek pocztowych przez operatora wyznaczonego, tj. Poczta Polska w oparciu o przepisy art. 65a Prawa celnego w zw. z art. 33c ustawy o VAT. W treści interpelacji wskazano, że procedurę pobierania przez operatora wyznaczonego podatku VAT wg właściwej stawki określają przepisy Prawa celnego, ustawy o VAT, a także przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym³⁰ – stosownie do delegacji zawartej w art. 19 ust. 2 Prawa celnego oraz – w zakresie aspektów technicznych – porozumienie zawarte pomiędzy Poczta Polska a Krajową Administracją Skarbową w sprawie współpracy organów KAS i Poczty Polskiej przy realizacji obrotu pocztowego z krajami spoza Unii Europejskiej.

W interpelacji podkreślono, że zgodnie z treścią § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym – przesyłki zawierające towary importowane, przedstawiane są organom celnym Krajowej Administracji Skarbowej przez urzędy pocztowe Poczty Polskiej dokonujące wymiany poczty z zagranicą, do których te

²⁶ <https://global.cainiao.com/>

²⁷ https://www.primevision.com/wp-content/uploads/2019/03/PV_Whitepaper-Chinese_Address_Reader.pdf, dostęp: 25 kwietnia 2020r.

²⁸ 19% z 560 milionów paczek przesłanych w 2017 roku do Europy przez AliExpress nie posiadało ustandaryzowanych oznaczeń, powodując problemy w sortowniach operatorów pocztowych, *Ibidem*.

²⁹ <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BFMBM2&view=1>, dostęp: 18 listopada 2020r.

³⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016r. w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1293, z późn. zm.).

przesyłki są dostarczane bezpośrednio po wprowadzeniu ich na obszar celny Unii. Następnie, w oparciu o przepis art. 34 ust. 1 ustawy o VAT, naczelnik urzędu celno-skarbowego w drodze decyzji określa wobec przedstawionych przez Poczta Polska przesyłek kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów. Na ostatnim etapie, w związku z treścią art. 33c ustawy o VAT stanowiącego, że w przypadku importu towarów doręczanych w formie przesyłek przez operatora wyznaczonego odpowiednie zastosowanie znajduje art. 65a ww. Prawa celnego, Poczta Polska zobowiązana jest do:

- 1) pobrania podatku od odbiorcy przed wydaniem odbiorcy przesyłki - w ustalonej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego wysokości (art. 65a ust. 1 Prawa celnego),
- 2) przekazania pobranej od odbiorcy kwoty podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie 10 dni od dnia wydania przesyłki odbiorcy (art. 65a ust. 2 Prawa celnego),
- 3) dostarczenia do urzędu celno-skarbowego, w którym przesyłka została przedstawiona, dowodu przekazania pobranej od odbiorcy kwoty podatku wraz z wykazem zawierającym numery dokumentów celnych dotyczących przesyłki, wskazania daty wydania przesyłki odbiorcy oraz kwoty podatku – najpóźniej następnego dnia roboczego po upływie terminu, o którym mowa w pkt 2 (art. 65a ust. 3 Prawa celnego).

Jednocześnie w treści interpelacji zadano szereg pytań dotyczących statystyki poboru przez operatora wyznaczonego należności podatkowych i celnych od przesyłek nadanych spoza UE, w szczególności z terytorium Chin oraz prośbę o wskazanie wartości niepobranego podatku VAT względem towarów znajdujących się w przesyłkach nadanych z zagranicy (spoza UE), w szczególności z terytorium Chin.

W odpowiedzi na powyższą interpelację, Piotr Dziędzic – podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów³¹ wskazał, że procedura poboru podatku VAT od towarów znajdujących się w przesyłkach pocztowych „co do zasady nie napotyka większych trudności, występują jednak pewne okoliczności, które utrudniają dokonywanie wymiaru należności celno-podatkowych od towarów zawartych w przesyłkach, tj. brak dokumentacji towarzyszącej przesyłkom pocztowym w postaci elektronicznej/zaniżanie w deklaracjach CN22/CN23 (naklejanym na przesyłkach pocztowych) wartości towarów zawartych w tych przesyłkach/deklarowanie towarów w przesyłkach jako: prezent, czy próbki handlowe, albo dokumenty, niedokładne opisy towarów, albo brakujące dane w deklaracjach CN22/CN23

³¹ Pismo Piotra Dziędzica – Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, z dnia 11 października 2019 roku, znak: DC1.054.2.2019, stanowiące odpowiedź na interpelację poselską nr 33407 z dnia 30 sierpnia 2019 roku.

i ewentualnych dokumentach towarzyszących powodujące problemy z określeniem rzeczywistego rodzaju towaru i jego charakteru”.

Warto zaznaczyć, że w przytoczonej odpowiedzi na interpelację poselską Ministerstwo Finansów potwierdziło kolejny raz, że w stosunku do towarów importowanych w drodze zamówienia wysyłkowego (art. 51 ust. 3 ustawy o VAT) nie obowiązuje zwolnienie z art. 51 ust. 1 ustawy o VAT (zwolnienie z podatku VAT dla importu towarów umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państwa trzeciego bezpośrednio do odbiorcy przebywającego na terytorium kraju, pod warunkiem że łączna wartość towarów w przesyłce nie przekracza równowartości 22 EUR). W dniu 25 sierpnia 2020r. została zatwierdzona informacja o wynikach kontroli w nadzorze nad przywozem spoza UE przesyłek pocztowych i kurierskich o niskich wartościach³². Przeprowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli kontrola wykazała, że działania Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2017-2019 nie zapewniły skutecznego wykonywania przez organy celne zadań związanych z dopuszczeniem do obrotu towarów w przesyłkach pocztowych i kurierskich o deklarowanych niskich wartościach przywożonych spoza Unii Europejskiej. NIK stwierdził, że czynności tych organów nie gwarantowały pobierania należnego cła i podatków z tytułu importu towarów w przesyłkach o deklarowanych niskich wartościach. Nadzór nad przywozem towarów w przesyłkach o niskich wartościach opierał się na fizycznych kontrolach wybranych przesyłek. W kontrolowanym okresie organy celne zweryfikowały w ten sposób około 1 % przesyłek pocztowych oraz 4 % przesyłek kurierskich. Pozostałe 99 % obrotu pocztowego i 96 % obrotu kurierskiego zostało dopuszczone do obrotu bez weryfikacji w tym zakresie. NIK stwierdził, że w kontrolowanym okresie nie istniał żaden mechanizm umożliwiający organom celnym na weryfikację, czy dana przesyłka powinna być opodatkowana. Dokonane ustalenia wskazują, że w obecnym systemie kontroli przesyłek organy celne mogą zweryfikować wartość towarów i sposób ich nabycia dopiero po zatrzymaniu przesyłek do kontroli celno-skarbowej i pozyskaniu od odbiorców wiarygodnych danych. Sprawdzenie w ten sposób wszystkich przesyłek doprowadziłoby do zablokowania obrotu. Co znamienne, okazało się, że organy celne otrzymują od firm kurierskich informacje o zgłaszanych przesyłkach w formie elektronicznej, ale w praktyce brak jest po stronie administracji skarbowej instrumentów IT, które umożliwiłyby skuteczną analizę tych danych i przeprowadzenie analizy ryzyka. Już w kwietniu 2019r. przesunięty został na koniec 2022r. termin wdrożenia systemów teleinformatycznych

³² <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/19/096/>

służących m.in. do przedstawiania i dokonywania zgłoszeń celnych towarów wprowadzanych na obszar celny UE. Termin wdrożenia przywozowej deklaracji skróconej i analizy ryzyka przesunięty został natomiast do 2025r.

Pomimo tego, że prawo celne UE zakłada, że to adresat przesyłki jest odpowiedzialny za dokonanie zgłoszenia celnego importowanego towaru, opisany powyżej stopień skomplikowania formalności z tym związanych skutkuje brakiem realizacji tego obowiązku. Istotnym pozostaje, że zgłoszenia celne podlegają weryfikacji organów celnych. Dokonywana ona jest na podstawie wspomnianej wcześniej analizy ryzyka. W związku z powyższym, organy celne nie dokonują weryfikacji 100% zgłoszeń pisemnych (elektronicznych), jak również nie weryfikują 100% zgłoszeń dokonywanych w innej formie (ustnych). Jeżeli w wyniku kontroli przesyłki funkcjonariusz służby celno-skarbowej stwierdzi nieprawidłowości, rozpoczyna się procedura mająca doprowadzić do stanu zgodnego z prawem, tj. do zapłaty należności celno-podatkowych³³. Z uwagi na przedstawiony mechanizm poboru VAT w obrocie pocztowym, efektywna realizacja tego typu kontroli nie jest jednak możliwa.

Ministerstwo Finansów w toku prac nad Raportem zwróciło uwagę na fakt, że problemy związane z deklarowaniem towarów jako prezenty, zaniżaniem wartości celnej, czy też problematyką możliwych nieprawidłowości w obszarze zwolnień celnych i podatkowych dotyczą generalnie obrotu e-commerce (w tym także kurierskiego³⁴), a nie tylko obrotu pocztowego. W obrocie pocztowym występuje obecnie dużo większa trudność dla organów celnych wynikająca m.in. z braku środowiska elektronicznego po stronie Poczty Polskiej S.A., które pozwoliłoby operatorowi pocztowemu na przekazywanie elektronicznych zgłoszeń celnych do systemów Krajowej Administracji Skarbowej.

Dokumenty pocztowe, w szczególności CN22 i CN23, występują tylko w formie papierowej w postaci deklaracji naklejonych na przesyłkach, a dane w nich zawarte często są mało czytelne lub niskiej jakości. Brak dobrej jakości danych, w tym udostępnianie ich przez Poczta Polską S.A. tylko w postaci papierowej, bez możliwości wsparcia procesu odprawy mechanizmami automatycznej analizy ryzyka, powoduje, że typowanie przesyłek do kontroli odbywa się w oparciu o analizę ryzyka dokonywaną na podstawie danych/dokumentów towarzyszących

³³ Odpowiedź wiceministra Pawła Gruzy na interpelację poselską – pismo z 23 kwietnia 2018 r. znak: PT2.054.1.2018.ULD.216.

³⁴ W dniu 26 listopada 2019 r. MF zorganizowało konferencję o charakterze informacyjnym dotyczącą problematyki zmian związanych z koniecznością wdrożenia pakietu e-commerce i jego implementacji w krajowych systemach informatycznych. Konferencja adresowana była dla operatorów kurierskich jak również osób reprezentujących zespoły firm programistycznych, podczas spotkania przedstawiono prezentację w zakresie e-commerce i zmiany z zakresu obrotu kurierskiego – Załącznik nr 7 do Raportu.

przesyłce i doświadczenia zawodowego funkcjonariuszy celno-skarbowych, co jest także elementem utrudniającym prowadzenie weryfikacji przesyłek pocztowych.

Należy podkreślić, że Ministerstwo Finansów i Krajowa Administracja Skarbowa stale podejmowały i podejmują działania, które dążą do zapewnienia właściwego poziomu kontroli przesyłek małej wartości, przy jednoczesnym zachowaniu płynności odpraw celnych. Działania nad opracowaniem nowych zasad odpraw tego typu przesyłek prowadzone były i są także na forach międzynarodowych, a szczególnie na szczeblu Komisji Europejskiej w zakresie przepisów dotyczących podatku VAT i przepisów oraz systemów celnych. Mimo wciąż trwających prac legislacyjnych na szczeblu unijnym, KAS podjęła działania związane z wdrożeniem nowych zasad w zakresie obsługi odpraw celnych. W dniu 19 lutego 2021 r. Ministerstwo Finansów opublikowało projekt rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 15 lutego 2021r. zmieniającego rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie zgłoszeń celnych w obrocie pocztowym³⁵. Przyczyną zmiany rozporządzenia jest dostosowanie krajowych przepisów z zakresu formalności celnych w obrocie pocztowym do przepisów unijnych. Nowelizacja modyfikuje dotychczasowy model odprawy celnej przesyłek pocztowych. Zmiana wynika z przyjęcia przez operatora wyznaczonego – Poczta Polska S.A. roli zgłaszającego i tym samym dłużnika celnego. Dotychczas Poczta Polska nie była podmiotem zobowiązanym do dokonywania zgłoszeń celnych, jej rola sprowadzała się wyłącznie do przedstawiania przesyłek i pobierania należności celno-podatkowych. Zgodnie z nowymi zasadami Poczta Polska będzie dokonywać w swoim imieniu elektronicznych zgłoszeń celnych na rzecz odbiorców przesyłek pocztowych.

Operator wyznaczony ma możliwość składania zgłoszeń celnych do procedury dopuszczenia do obrotu z ograniczonym zestawem danych w odniesieniu do towarów w przesyłce pocztowej o wartości do 1000 euro, niepodlegającej zakazom i ograniczeniom. Natomiast w przypadku objętych zwolnieniem z należności celnych przywozowych przesyłek zawierających towary o wartości nie przekraczającej 150 euro, wysyłanych bezpośrednio z państwa trzeciego do odbiorcy znajdującego się we wspólnocie, niepodlegających zakazom i ograniczeniom, zgłoszeniu do dopuszczenia do obrotu można dokonać z jeszcze bardziej zredukowanym zestawem danych. W projektowanym rozporządzeniu przesyłki pocztowe będą przedstawiane wraz z deklaracjami CN 22 lub CN 23 albo z wykorzystaniem komunikatów będących

³⁵ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12343751>

elektronicznymi odpowiednikami tych deklaracji podczas dokonywania przez operatora wyznaczonego zgłoszeń celnych.

Deklaracje CN 22 oraz CN 23, które towarzyszą przesyłkom pocztowym, mają zostać w przyszłości zastąpione ich elektronicznymi komunikatami. Nowe rozporządzenie wprowadza możliwość dokonania przez operatora wyznaczonego zbiorczego zgłoszenia celnego ze zredukowanym zestawem danych. Takie zgłoszenie powinno zostać złożone w terminie do 5 dnia miesiąca następnego za miesiąc poprzedni. Operator wyznaczony będzie w takim przypadku zobowiązany do prowadzenia elektronicznej ewidencji. Ewidencja taka będzie podstawowym dokumentem na podstawie którego przesyłki będą przedstawiane organom celnym.

Zdaniem Ministerstwa Finansów dzięki danym zawartym w ewidencji organ celny będzie mógł podjąć działania mające na celu weryfikację, czy towary nie mają zaniżonej wartości celne, bądź nie są podrabiane, dokonać ich sprawdzenia pod kątem ograniczeń i zakazów oraz sprawować kontrole nad pobraniem podatku w prawidłowej wysokości. To w dostępie organów celnych do elektronicznej ewidencji operatora wyznaczonego Ministerstwo Finansów upatruje przełomowego procesu elektronizacji komunikacji organów celnych z podmiotami dokonującymi wymiany towarowej z krajami trzecimi.

Zakres danych jakie mają znaleźć się w ewidencji obejmuje:

- 1) dane identyfikacyjne nadawcy przesyłki,
- 2) dane identyfikacyjne odbiorcy przesyłki,
- 3) sześciocyfrowy kod Zharmonizowanego Systemu Oznaczenia i Kodowania (kod HS) oraz opis towaru,
- 4) ilość towaru,
- 5) wartość towaru w walucie sprzedaży oraz kod tej waluty,
- 6) wartość towaru w walucie polskiej,
- 7) koszty transportu,
- 8) wysokość kwoty należnego podatku od towarów i usług,
- 9) numer przesyłki,
- 10) datę dokonania wpisu do ewidencji,

11) datę:

- a) poboru podatku od towarów i usługi datę doręczenia przesyłki odbiorcy, albo
- b) dokonania zwrotu nedoręczonej przesyłki poza obszar celny Unii, ze wskazaniem szczegółowych informacji potwierdzających zwrot takiej przesyłki, albo
- c) zniszczenia nedoręczonej przesyłki, ze wskazaniem szczegółowych informacji dotyczących zgody organu celnego na zniszczenie takiej przesyłki,

12) adnotacje.

Należy jednak pamiętać, że jakość danych zawartych w elektronicznej ewidencji, do której sporządzania będzie zobowiązana Poczta Polska będzie w praktyce nadal zależała od danych podanych w deklaracjach CN 22 lub CN 23. W szczególności ilość czy wartość towaru, tak jak dotychczas będzie określana w tych deklaracjach i podobnie jak dotychczas, informacja ta będzie podatna na manipulacje i oszustwa.

Także wprowadzenie w bliżej nieokreślonej przyszłości elektronicznych komunikatów w miejsce deklaracji CN22 i CN 23 wydaje się jedynie technicznym rozwiązaniem, istotnym zapewne z punktu widzenia sprawności działania i współpracy organów celnych z Poczta 28 Polską, nie wnoszącym jednak poza tym nowej jakości ani nowych systemowych mechanizmów zmniejszających skalę nadużyć w obszarze e-commerce.

Ministerstwo Finansów w raporcie z konsultacji projektu ustawy wprowadzającej zmiany w obszarze e-commerce stwierdziło, że organy KAS będą w posiadaniu narzędzi, które dzięki analizie danych odnoszących się do poszczególnych transakcji pozwolą na wyeliminowanie oszustw polegających na unikaniu lub zaniżaniu VAT należnego od zakupów dokonanych w sieci w państwie członkowskim konsumpcji.

W świetle przedstawionych rozwiązań mających głównie charakter techniczny i dopasowujący model odpraw do tzw. uregulowań szczególnych przewidzianych w projekcie ustawy, optymizm Ministerstwa Finansów co do zwiększenia efektywności analizy danych odnoszących się do poszczególnych transakcji wydaje się być nieuzasadniony. Nie ma również żadnych podstaw do przewidywania że projektowane zmiany pozwolą na wyeliminowanie oszustw polegających na unikaniu lub zaniżaniu VAT należnego od zakupów. Jeżeli takie efekty w ogóle się pojawią, to mogą mieć raczej charakter niewielkiego zmniejszenia skali oszustw. Ale nawet takie niewielkie zmniejszenie tej skali ciężko prognozować biorąc pod

uwagę, że wprowadzane regulacje nie zawierają szczelnych, systemowych mechanizmów ograniczających skalę oszustw i nadużyć w obszarze e-commerce.

Stopień zaangażowania poszczególnych instytucji w działania mające na celu usunięcie zidentyfikowanych problemów w opodatkowaniu przesyłek e-commerce przy jednoczesnym braku funkcjonowania w obrocie pocztowym wydolnego i skutecznego rozwiązania, pokazuje jak skomplikowana jest problematyka poruszona w Raporcie.

V. Skutki nieefektywnego poboru VAT w e-commerce

1. Skala strat w podatku od towarów i usług.

Dotychczasowe działania uszczelniające pobór podatku VAT od przesyłek e-commerce są niewystarczające, przede wszystkim z uwagi na wydatny wzrost liczby tych przesyłek oraz coraz większe zróżnicowanie metod dostawy, które są wykorzystywane przez sprzedawców spoza UE do unikania opodatkowania. O ile w 2018 roku przesyłki e-commerce przekazywane do Poczty Polskiej (jako operatora wyznaczonego) przez Pocztę Chińską wynosiły 24% wszystkich przesyłek zagranicznych, to w pierwszym półroczu 2019 roku, odsetek ten wyniósł już 30%³⁶.

Dodatkowo polscy klienci dokonujący zakupów na platformie AliExpress, która jest jedną z najbardziej rozpoznawalnych platform e-handlowych w Polsce, mogą już korzystać z nowej opcji dostarczenia przesyłki – poprzez sieć paczkomatów firmy InPost, liczącą ok. 6 tysięcy paczkomatów. Z informacji prasowych wynika, że InPost dokonał integracji z chińską platformą AliExpress, co umożliwi zamawianie przesyłki do paczkomatów z chińskiego portalu w taki sam sposób, w jaki towary zamawiane są dzisiaj w krajowych sklepach internetowych.

Jak wynika z szacunków portalu Money.pl z tytułu braku poboru należności podatkowych i celnych od towarów zakupionych z terytorium Azji budżet Państwa traci ponad **2 miliardy złotych rocznie**³⁷. Natomiast na poziomie Unii Europejskiej Komisja ocenia, że straty związane z dostawami towarów o niewielkiej wartości, importowanych do UE z państw trzecich mogą sięgać nawet **5 miliardów EUR rocznie**³⁸, a do końca 2020r. wartość ta wzrośnie **nawet do 7 miliardów EUR rocznie**³⁹.

³⁶ „Alibaba i pięć tysięcy paczkomatów”, 19 listopada 2019r., <https://www.pb.pl/alibaba-i-piec-tysiecy-paczkomatow-975764>, dostęp: 18 listopada 2020r.

³⁷ „Zakupy z Chin kontra... Marian Banaś. Pancerny twórca nowej skarbowki przegrał z chińskimi sprzedawcami”, money.pl, 14 listopada 2019r., <https://www.money.pl/gospodarka/zakupy-z-chin-kontra-marian-banas-pancerny-tworca-nowej-skarbowki-przegral-z-chinskimi-sprzedawcami-6445719059953793a.html>, dostęp: 18 listopada 2020r.

³⁸ „Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie” – sprawozdanie specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, s. 4.

³⁹ Komunikat KE z 12 marca 2019 roku - https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/IP_19_1595, dostęp: 18 listopada 2020r.

Współpraca organów KAS i Poczty Polskiej w oparciu o zawarte porozumienie⁴⁰ w zakresie zapewnienia sprawnej realizacji obrotu pocztowego z krajami spoza Unii Europejskiej oraz doprecyzowania zasad i trybu umożliwiającego dokonywanie zgłoszeń celnych w tym obrocie, zgodnie z przepisami prawa celnego – nie przyniosła oczekiwanych rezultatów. Po jego podpisaniu nie zwiększyły się wpływy budżetu Państwa z tytułu opodatkowania przesyłek z Chin, na podobnym poziomie pozostała również liczba opodatkowanych przesyłek⁴¹.

Co więcej, z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w I półroczu 2019 roku Poczta Polska pobrała 6,5 mln zł należnych opłat i podatków z tytułu importu towarów w drodze zamówień wysyłkowych, przy czym sprawdzenia dokonano tylko w stosunku do 45 tysięcy przesyłek⁴².

Pracownicy Poczty Polskiej dokonali zatem sprawdzenia jedynie znikomej części wolumenu przesyłek. Z danych statystycznych za poprzednie lata (2016 – 2018) przedstawionych w załącznikach do Raportu, wynika jednoznacznie, że skuteczność organów skarbowych w poborze należności publicznoprawnych od przesyłek pocztowych, utrzymuje się mniej więcej na stałym poziomie. Organy w tym okresie rocznie sprawdzały ok. 75 – 85 tysięcy przesyłek, uzyskując z tytułu poboru VAT kwoty oscylujące w granicach 11 – 12 milionów złotych rocznie⁴³.

Przedstawione dane wskazują na **istotne uszczuplenie wpływów podatkowych i celnych** związanych z przesyłkami o nieznacznej wartości dostarczonymi na terytorium Polski, czy też szerzej na terytorium całej UE. Nieefektywny pobór cła i podatku VAT od takich przesyłek dodatkowo zwiększa ich atrakcyjność cenową, co przekłada się na ogromną

⁴⁰ Jak wynika z informacji MF dostosowanie Poczty Polskiej S.A. do nowych wymogów w zakresie zgłoszeń celnych doprecyzowane zostanie również w nowym Porozumieniu Szefa KAS z Poczta Polska. Jako dodatkowa regulacja krajowa, która - opierając się na przepisach unijnych i prawa krajowego z zakresu formalności w obrocie pocztowym - spełni rolę instrumentu wsparcia, który uporządkuje i uściśli zakres zadań, współpracy i odpowiedzialności obu stron, co w konsekwencji usprawni obsługę celną w obrocie towarowym z krajami trzecimi –[w:] Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 27 października 2018 roku na wniosek o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej działań związanych z wdrożeniem pakietu unijnych przepisów o VAT w zakresie handlu elektronicznego, Załącznik nr 6.

⁴¹ „Zakupy z Chin kontra...”, <https://www.money.pl/gospodarka/zakupy-z-chin-kontra-marian-banas-pancerny-tworca-nowej-skarbowki-przegral-z-chinskimi-sprzedawcami-6445719059953793a.html>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁴² <https://www.money.pl/gospodarka/zakupy-z-chin-kontra-marian-banas-pancerny-tworca-nowej-skarbowki-przegral-z-chinskimi-sprzedawcami-6445719059953793a.html>, jak również: Pismo Piotra Dziejzica – Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, z 11 października 2019r., znak: DC1.054.2.2019, stanowiące odpowiedź na interpelację poselską nr 33407 z 30 sierpnia 2019r.

⁴³ Ibidem.

popularność zamówień internetowych (spoza UE, w szczególności z Chin) i liczbę przesyłek, które pozostają poza opodatkowaniem VAT⁴⁴.

Wydaje się, że kwoty tych uszczupień są na tyle istotne, że wskazane jest podjęcie działań legislacyjnych, które w zasadniczej części doprowadziłyby do opodatkowania tych przesyłek (znajdujących się w nich towarów). Oczywiście wskazane działania mogą mieć charakter lokalny lub na poziomie Wspólnoty, ale nie mogą być odkładane ze względu na różne problemy, w tym techniczne, związane z właściwym opodatkowaniem towarów importowanych na terytorium UE. Należy również pamiętać, że działania te nie muszą mieć charakteru kompleksowo rozwiązującego problem. Wydaje się, że rozwiązania, które stopniowo ograniczają lukę VAT związaną z importem towarów (głównie z Azji), są bardziej prawdopodobne niż rozwiązanie, które w pełni (jednorazowo) wyeliminuje problem.

2. Działania podejmowane w celu uszczelnienia luki w VAT

Straty w podatku VAT w e-commerce oraz związane z tym zjawisko zakłócenia konkurencji pomiędzy przedsiębiorcami z UE i spoza UE spowodowały podjęcie przez kraje członkowskie Wspólnoty działań w celu zmiany ustawodawstwa w ramach tzw. „pakietu VAT e-commerce”.

Zdecydowano przede wszystkim o zniesieniu zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT importu towarów o łącznej wartości nieprzekraczającej 22 EUR Dyrektywą Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017r.⁴⁵ zmieniającą Dyrektywę 2006/112/WE i Dyrektywę Rady 2009/132/WE. Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455. Nowe regulacje przyjęte zostały z terminem implementacji do przepisów krajowych wyznaczonym na dzień 1 stycznia 2021r.

Przy czym z uwagi na pandemię COVID-19 przesunięto termin wdrożenia pakietu VAT e-commerce na dzień 1 lipca 2021 roku z wyjątkiem przepisów umożliwiających złożenie

⁴⁴ Szybko wzrasta liczba przesyłek e-commerce zamawianych z chińskich platform. Przedstawiciele Poczty Polskiej w 2019 roku podali dane o 21 mln przesyłek z kierunku dalekowschodniego po ośmiu miesiącach roku, co oznacza 150-procentowy wzrost. Przyczyną takiego wzrostu jest m. in. fakt, że przesyłki pocztowe dotowane są przez rząd chiński i do klientów przychodzą za darmo za pośrednictwem Poczty Polskiej - wypowiedź dr hab. Arkadiusza Kawy, dyrektora Sieci Badawczej Łukasiewicz – Instytut Logistyki i Magazynowania dla Pulsu Biznesu z dnia 19 listopada 2019 roku, <https://www.pb.pl/alibaba-i-piec-tysiecy-paczkomatow-975764>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁴⁵ 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.

zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej OSS oraz IOSS, których wejście w życie określono na 1 kwietnia 2021 r.⁴⁶

Ponadto nowe regulacje przewidują m. in.

- 1) rozszerzenie zakresu istniejącego systemu MOSS na wewnątrzspółnotową sprzedaż na odległość rzeczy materialnych oraz sprzedaż na odległość towarów spoza UE (zaktualizowany portal internetowy, będący „punktem kompleksowej obsługi” podatnika VAT umożliwi przedsiębiorcom sprzedającym towary przez Internet załatwienie niezbędnych formalności związanych z VAT w UE we własnym języku i uniknięcie w ten sposób obowiązku rejestracji na potrzeby podatku VAT w każdym z państw członkowskich, w których prowadzona jest sprzedaż),
- 2) wprowadzenie uproszczonych rozwiązań dotyczących poboru VAT z tytułu importu małych przesyłek, w sytuacji gdy podatek VAT nie zostanie zapłacony w systemie MOSS, polegających na umożliwieniu osobie przedstawiającej towary organom celnym na terytorium UE (zwykle operator pocztowy lub firma kurierska), zgłoszenie i zapłatę VAT z tytułu przywozu takich przesyłek drogą elektroniczną – na podstawie elektronicznej deklaracji w imieniu adresata (odbiorcy) przesyłki,
- 3) zwiększenie współpracy pomiędzy państwami Wspólnoty w zakresie kontroli przedsiębiorstw transgranicznych korzystających z systemu VAT w celu zwiększenia stopnia przestrzegania przepisów podatkowych w obrocie pocztowym,
- 4) traktowanie internetowych platform handlowych jako sprzedawców w przypadku, gdy platformy te ułatwiają sprzedaż towarów o wartości do 150 Euro konsumentom w UE przez sprzedawców spoza UE, korzystających z takich platform.

⁴⁶ W Dzienniku Urzędowym UE L244 z dnia 27 lipca 2020 r. zostały opublikowane następujące akty prawne dotyczące przesunięcia wdrożenia pakietu VAT e-commerce z dnia 1 stycznia 2021 r. na dzień 1 lipca 2021 r.: (1) Decyzja Rady (UE) 2020/1109 z dnia 20 lipca 2020 r. zmieniająca dyrektywy (UE) 2017/2455 i (UE) 2019/1995 w odniesieniu do terminu transpozycji i daty rozpoczęcia stosowania w związku z pandemią COVID-19, (2) Rozporządzenie Rady (UE) 2020/1108 z dnia 20 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/2454 w odniesieniu do dat rozpoczęcia stosowania w związku z pandemią COVID-19, (3) Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) 2020/1112 z dnia 20 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) 2019/2026 w odniesieniu do dat rozpoczęcia stosowania w związku z pandemią COVID-19, zob. Załącznik nr 6.

Ponadto Dyrektywą Rady (UE) 2019/1995⁴⁷, wprowadzono kolejne regulacje mające na celu uszczelnienie opodatkowania podatkiem VAT handlu internetowego⁴⁸, doprecyzowując w ten sposób założenia Dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017r.

Przepisy dyrektywy przyjętej w listopadzie 2019 roku określają bardziej szczegółowo, kiedy uznaje się, że internetowe platformy handlowe ułatwiły sprzedaż, jakiego rodzaju rejestry powinny być prowadzone przez te platformy, a także szczegółowe zasady odpowiedzialności internetowych platform handlowych ułatwiających sprzedaż towarów spoza UE za rozliczenie podatku VAT od importowanych towarów.

Co istotne, nowe obowiązki podatkowe mogą też dotyczyć firmy kurierskiej, która będzie działać w imieniu takiego sprzedawcy. Zgodnie bowiem z dyrektywą transakcja zostanie podzielona na dwie, tj. wolną od VAT dostawę zagranicznego towaru do unijnego podmiotu (który zachowa prawo do odliczenia podatku związanego z poniesionymi wydatkami) i dalszą opodatkowaną sprzedaż na rzecz konsumenta. Podatek od tej drugiej transakcji trzeba będzie odprowadzić razem z należnościami celnymi⁴⁹.

Przy czym zauważyć trzeba, że pomimo wprowadzenia „pakietu VAT e-commerce”, zgodnie z opinią Europejskiego Trybunału Obrachunkowego wyrażoną w przygotowanym przez ETO sprawozdaniu specjalnym - *„Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie”* nowe przepisy, które wejdą w życie w 2021 roku wyeliminują niektóre z uchybień występujących w obecnych ramach prawnych, **ale problem zaniżania wartości przesyłek oraz importu towarów niekwalifikujących się do zwolnienia z opłat dotyczącego przesyłek o nieznaczej wartości pozostanie.**

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Komentując uzgodnienia w zakresie dyrektywy Komisarz do spraw gospodarczych i finansowych, podatków i ceł Pierre Moscovici stwierdził: *„Krok po kroku zamykamy luki powodujące utratę dochodów podatkowych i pozbawiające tym samym kraje UE środków, które mogłyby być wykorzystane na infrastrukturę publiczną i inwestycje publiczne. Jednocześnie dostosowujemy przepisy VAT do wymogów XXI wieku, charakteryzującego się coraz bardziej zdigitalizowaną i zglobalizowaną gospodarką. Przedsiębiorstwa powinny oczekiwać płynnego przejścia na nowy system VAT w handlu elektronicznym w 2021r.”*

⁴⁹ Dziennik Gazeta Prawna, „Unia uszczelnia VAT. Opodatkowanie handlu w Internecie czekają duże zmiany”, wyd. z 13 grudnia 2019r.

Co za tym idzie, w braku kompleksowego rozwiązania trudności związanych z poborem kwot podatku VAT i należności celnych za towary, będące przedmiotem handlu w Internecie, egzekwowanie tych należności publicznoprawnych będzie w dalszym ciągu nieskuteczne⁵⁰.

Przykładowo - obecnie nie istnieją mechanizmy, które mogłyby zmusić operatorów państw trzecich do wysyłania z odpowiednim wyprzedzeniem operatorom z terytorium Wspólnoty, danych niezbędnych do rozliczania i poboru należności celnych i podatkowych.

Również z tej przyczyny brak odpowiedniej reakcji legislacyjnej polskich władz do czasu wdrożenia przepisów dyrektywy, może narazić budżet na dotkliwe straty w podatku VAT. Powiększać będą one istniejącą lukę VAT, której zmniejszenie było jednym z priorytetów Sejmu poprzedniej kadencji.

⁵⁰ „Handel elektroniczny – wiele problemów związanych z poborem podatku VAT i należności celnych czeka na rozwiązanie” – sprawozdanie specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, s. 5-6.

VI. Potencjalne rozwiązania legislacyjne


1. Rozwiązania na poziomie krajowym

W celu rozwiązania opisanego problemu należy rozważyć przede wszystkim legislacyjną zmianę kryteriów dotyczących traktowania przesyłek jako zawierających towary podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, w szczególności poprzez odejście od kryterium deklarowanej wartości celnej i zastąpienie go lub uzupełnienie innym kryterium, łatwiejszym w weryfikacji w praktyce.

Należy zwrócić uwagę na Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/644⁵¹.

W Rozporządzeniu tym wskazano, że „do celu wdrożenia niniejszego rozporządzenia należy opracować jasne definicje paczek, usług doręczania paczek i operatorów świadczących usługi doręczania paczek, a także określić, jakie przesyłki

pocztowe są objęte tymi definicjami. Przyjmuje się, że przesyłki pocztowe o grubości powyżej 20 mm zawierają towary inne niż przesyłki z korespondencją, niezależnie od tego czy są obsługiwane przez operatora świadczącego usługę powszechną.” Ponadto



„Przyjmuje się, że przesyłki pocztowe o grubości powyżej 20 mm zawierają towary inne niż przesyłki z korespondencją, niezależnie od tego czy są obsługiwane przez operatora świadczącego usługę powszechną”


podkreślono w Rozporządzeniu, że „należy skupić się na lżejszych przesyłkach, które stanowią większość przesyłek dostarczanych przez operatorów świadczących usługi doręczania paczek, a także na cenach przesyłek pocztowych o grubości przekraczającej 20 mm, które są przetwarzane w strumieniu przesyłek listowych.”

Innymi słowy Rozporządzenie wprowadza do porządku prawnego pewnego rodzaju domniemanie, iż przetwarzane w strumieniu listowym (listy) przesyłki o grubości powyżej 20mm w rzeczywistości zawierają towar, a nie korespondencję.

⁵¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/644 z dnia 18 kwietnia 2018r. w sprawie transgranicznych usług doręczania paczek (Dz.U.UE.L.2018.112.19, pkt 16).

Powyższe spostrzeżenie (domniemanie) może być wykorzystane do uszczelnienia poboru podatku VAT od towarów w przesyłkach e-commerce o najniższej wartości, dostarczanych do Polski w formie listów nierejestrowanych (bez potwierdzenia odbioru). Wydaje się, że krajowy ustawodawca mógłby przyjąć wprost do polskiego porządku prawnego (określonego ustawami) domniemanie, że przesyłki listowe, wysyłane spoza obszaru UE, o grubości powyżej 20 mm nie są przesyłkami z korespondencją lub drukiem, a zawierają towary, co automatycznie oznaczałoby, że podlegają one obowiązkowi podatkowemu i importowemu.

Kryterium rozmiarów przesyłki dla celów objęcia jej opodatkowaniem VAT wydaje się być rozwiązaniem prostszym w zastosowaniu niż dotychczasowe mechanizmy,



„krajowy ustawodawca mógłby przyjąć (...) domniemanie, że przesyłki listowe, wysyłane spoza obszaru UE, o grubości powyżej 20 mm nie są przesyłkami z korespondencją lub drukiem, a zawierają towary, co automatycznie oznaczałoby, że podlegają one obowiązkowi podatkowemu i importowemu”

w szczególności z tego powodu, że eliminowałyby konieczność fizycznej weryfikacji przesyłek przez organy celne, w celu ustalenia zadeklarowanej wartości przesyłek dla potrzeb podatku VAT od importowanych towarów. Chociaż na potrzeby takiej fizycznej weryfikacji utworzono specjalny Oddział Celny w Lublinie, organy celne w dalszym ciągu nie dysponują wystarczającymi zasobami pozwalającymi na efektywną kontrolę przesyłek pocztowych pod kątem


wykrywania nieprawidłowości w deklaracji podatku VAT⁵².

Ogromny wolumen przesyłek dostarczanych z terytorium Azji do Europy powoduje znaczące problemy dla operatorów pocztowych (w tym Poczty Polskiej), w szczególności na etapie sortowania przesyłek i ich podziału na kategorie podlegające różnym obowiązkom podatkowym/celnym. Skoro zaś sortowanie przesyłek ze względu na kody CN22 i CN23 jest nieefektywne, tym samym wszelkie instytucje prawne zmierzające do wymiaru i poboru podatku w oparciu o takie sortowanie również nie będą efektywne.

⁵² <https://dziennikpolski24.pl/przesylki-z-chin-powinny-zdrozec-europejskie-w-tym-polskie-firmy-maja-coraz-wieksze-problemy-za-sprawa-lawiny-paczek-z/ar/c3-14447395>, dostęp: 18 listopada 2020r.

Wydaje się, że aby poprawić efektywność opodatkowania i poboru podatku od tych przesyłek należy posłużyć się jednym (prostym) kryterium umożliwiającym wyodrębnić przesyłek podlegających opodatkowaniu od innych przesyłek. Tym kryterium może być wspomniana grubość przesyłki pocztowej połączona z wprowadzeniem domniemania, że przesyłki o grubości powyżej 20 mm w rzeczywistości zawierają towar, a nie korespondencję. Jednocześnie w celu uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości, wprowadzenie takich domniemań nie powinno mieć zastosowania dla przesyłek o wartości powyżej 150 euro, które powinny przechodzić standardową odprawę celną.

Proponowane domniemanie spowoduje uproszczenie objęcia opodatkowaniem VAT ogromnej ilości przesyłek (znajdujących się w nich towarów), która dziś w praktyce pozostaje poza systemem poboru tego podatku, narażając Skarb Państwa na ogromne straty.



„(...) celu uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości, wprowadzenie takich domniemań nie powinno mieć zastosowania dla przesyłek o wartości powyżej 150 Euro, które powinny przechodzić standardową odprawę celną”


Samo domniemanie zawartości przesyłki nie rozwiązuje jednak problemu w jaki sposób ustalić wartość danej przesyłki (towaru), która stanowi podstawę opodatkowania podatkiem VAT.

W tym celu konieczne byłoby ustanowienie kolejnego domniemania, zgodnie z którym, przesyłki listowe, wysyłane spoza obszaru UE, zawierają towar o wartości nie niższej niż określona wartość (określona przez ustawodawcę), od której należny jest podatek VAT według najwyższej stawki (23%). Domniemanie to miałyby jednak charakter wzruszalny. **Konsument dokonujący importu towaru spoza Unii Europejskiej mógłby udowodnić (wykazać), że nabywany przez niego towar korzysta ze zwolnienia w podatku VAT lub opłat celnych** ewentualnie, że wartość tej przesyłki jest niższa niż przyjęta przez ustawodawcę, poprzez przedstawienie dowodów potwierdzających taki stan (np. dokumentu potwierdzenia przelewu, dowodu zakupu, itp.). Ewentualnie w celu określenia wartości danej przesyłki pomocniczo można wykorzystać informacje wynikające z deklaracji CN22 i CN23.

Wprowadzenie obu powyższych domniemań do ustawodawstwa skutkowałoby znacznym uproszczeniem określenia należności w podatku VAT dla celów poboru, ponieważ domniemanie określałoby kwotę VAT do zapłaty (określona stawka VAT x określona wartość celna – np. 23% x 22 EUR).

Wydaje się, że taki model obowiązku podatkowego byłby zgodny z celami Dyrektywy 2006/112/WE, a także dyrektywami z opisanego powyżej „pakietu VAT w e-commerce”. Tym samym proponowane rozwiązanie wpisywałoby się również w cele najnowszego ustawodawstwa UE, która jak już wspomniano, zmierza do uproszczenia zasad opodatkowania handlu elektronicznego poprzez wprowadzenie efektywnego systemu podatku VAT od importu.

Podstawowymi elementami konstrukcyjnymi podatku VAT jest podmiot, przedmiot, stawka i podstawa opodatkowania. Jeśli chodzi o element konstrukcji



konieczne byłoby ustanowienie kolejnego domniemania, zgodnie z którym, przesyłki listowe, wysyłane spoza obszaru UE, zawierają towar o wartości nie niższej niż określona wartość (określona przez ustawodawcę), od której należny jest podatek VAT według najwyższej stawki (23%).

podatku w postaci stawki VAT, Dyrektywa 2006/112/WE w art. 96 stanowi, że państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania. Państwa członkowskie mają względną swobodę w ustalaniu wysokości stawki podstawowej⁵³. Opisane rozwiązanie uszczelnienia poboru VAT od przesyłek spoza UE, nie

ingeruje jednak w ten element podatku. Podobnie nie zmieni się podmiot – w dalszym ciągu podatnikiem będzie klient sklepu internetowego, jako osoba, która dokonuje importu towarów poprzez zamówienie towarów, niezależnie od formy dokonania tego zamówienia, umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państwa trzeciego bezpośrednio do odbiorcy (klienta). Przedmiotem opodatkowania nadal pozostaje import towarów.

Podstawą opodatkowania zgodnie z art. 85 Dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do importu towarów, jest wartość celna określona zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi – w formie odniesienia do wartości transakcyjnej, tj. ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny UE. W pkt. 26 preambuły Dyrektywy 2006/112/WE wskazano, że podstawa opodatkowania powinna być zharmonizowana, tak aby zastosowanie VAT do transakcji podlegających opodatkowaniu prowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich. Jednakże preambuła przewiduje w szczególnych i ograniczonych przypadkach możliwość interwencji w zakresie podstawy opodatkowania dostaw towarów i świadczenia

⁵³ W. Modzelewski, P. Wesołowski, Komentarz do Dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT, wyd. 6, Warszawa 2015.

usług, jak również wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, aby zapobiec wystąpieniu utraty dochodów podatkowych w związku z wykorzystaniem stron powiązanych do celów uzyskania korzyści podatkowych. Jakkolwiek opisane wyjątki nie zostały odniesione wprost do podstawy opodatkowania importu towarów, należy uznać, że Dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera w tym zakresie bezwzględnego zakazu. Poza tym, należy zwrócić uwagę, że Dyrektywa 2006/112/WE wiąże co do celów a nie środków.

Ze względu na skalę zjawiska i nieefektywność dotychczasowych działań, argumentem za wprowadzeniem szczególnych rozwiązań dot. uszczelnienia poboru VAT od przesyłek e-commerce jest bezpośrednio zagrożenie interesów finansowych UE ze względu na wpływ braków w krajowym poborze należności VAT na uszczuplenie budżetu UE (zob. TSUE, C-539/09, pkt. 72). W przywołanym wyroku TSUE rozpatrywał zakres i przedmiot kompetencji Trybunału Obrachunkowego do kontroli handlu wewnątrzunijnego. Zwrócił przy tym uwagę na fakt, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium, oraz po wyjaśnieniu, że w ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą przestrzegane i że w tym zakresie przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują. Brak uruchomienia mechanizmów pozwalających na efektywny pobór podatku VAT w stosunku do przesyłek e-commerce spoza UE, które w obecnym stanie prawnym pozostają poza systemem poboru podatku VAT, pozostaje w rażącej sprzeczności z elementarnymi zasadami podatku od wartości dodanej, w tym z zasadą powszechności tego podatku.

Przyjęcie domniemania podstawy opodatkowania można również porównać do instytucji szacowania podstawy opodatkowania w VAT na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Nie wyklucza jej żaden przepis ustawy o VAT oraz przepisy Dyrektywy 2006/112/WE. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 lipca 2010 roku, sygn. akt I FSK 1138/09 stwierdził, że nie można traktować wprowadzenia w prawie krajowym regulacji w zakresie szacowania podstawy opodatkowania w VAT jako środka specjalnego stanowiącego odstępstwo od przepisów Dyrektywy o VAT⁵⁴. Jakkolwiek instytucja oszacowania pozostaje poza systemem podatku VAT, to oszacowanie nie jest innym wzorcem podstawy opodatkowania niż ten, który obowiązuje na zasadach ogólnych, szacowanie zaś powinno ten wzorzec odtworzyć⁵⁵. Jest to założenie mające taki sam cel jak proponowane rozwiązanie, przy czym szacowanie jest

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2010r. sygn. akt I FSK 1138/09.

⁵⁵ Pietrasz, Piotr. Art. 23. W: Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany. System Informacji Prawnej LEX, 2018.

rozwiązaniem dalej idącym niż rozwiązanie w zakresie domniemań z uwagi na to, że może nastąpić wyłącznie na gruncie postępowania podatkowego wg ściśle określonych zasad. Sprawia to, że rozwiązanie oparte na systemie domniemań jawi się jako bardziej dopuszczalne.

Dodatkowo opisywane rozwiązanie uszczelnienia poboru VAT realizowałoby cel określony w pkt. 4 Preambuły do Dyrektywy 2006/112/WE zakładający zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji, ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Obecnie bowiem ze względu na brak efektywnego poboru podatku VAT od importu e-commerce konkurencja jest zakłócona - sprzedawcy spoza UE uzyskują nieuczciwą przewagę konkurencyjną (nie doliczając należnego VAT do ceny towaru), względem sprzedawców z UE (pogłębiając niskimi kosztami dostawy ze względu na praktyki UPU).

Zgodnie z treścią Dyrektywy 2006/112/WE możliwe jest zastosowanie rozwiązań szczególnych, nie mogą one jednak być sprzeczne z celami i treścią Dyrektywy 2006/112/WE. Ponadto przepisy krajowe mogą przewidywać takie rozwiązania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia szczególnych celów. Nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT jak również nie mogą naruszać zasady proporcjonalności⁵⁶. Aby uniknąć zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności w związku z ustaleniem opisanych domniemań, ustawodawca powinien przewidzieć możliwość wykazania przez podatnika (tj. konsumenta), że obciążenie podatkiem VAT jest w konkretnym przypadku nieadekwatne.

Jak już wskazano, w celu uniknięcia nieproporcjonalnego obciążenia VAT, domniemanie wartości przesyłki oraz stawki VAT, według której jest opodatkowana, mogłoby zostać obalone przez adresata przesyłki, który składając (pod rygorem odpowiedzialności karnej na zasadach ogólnych) odpowiednią deklarację wraz z dowodami mógłby wykazać, że kwota VAT w stosunku do danej przesyłki powinna być obliczona od innej niż domniemana podstawy opodatkowania, według innej niż podstawowa stawki podatku lub udowodnić, że przesyłka w ogóle nie zawierała towaru. Dodatkowo, w celu ograniczenia liczby sytuacji, w których domniemana wartość przesyłki jest nieadekwatna do wartości rzeczywistej, domniemaną wartość przesyłki można by różnicować w zależności od jej wymiarów lub wagi, tj. poprzez przyjęcie kilku poziomów domniemanej wartości proporcjonalnie do zwiększającej się wagi i rozmiarów przesyłki. Warto dodać, że Poczta Polska (jak i każdy inny operator) posiada

⁵⁶ zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Goldsmiths, pkt 21; wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stedeco, Zb. Orz. s. I-5295, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 27 stycznia 2011r. w sprawie C-489/09 Vandoorne, Zb. Orz. s. I-225, pkt 27.

zdolność mierzenia i ważenia przesyłek, która jest niezbędna np. dla ustalenia, czy od jej nadania uiszczono należytą opłatę.

Zgodność legislacji krajowej z zasadą proporcjonalności była przedmiotem wyroku w połączonych sprawach *Ampafrance Sanofi*⁵⁷, w których TSUE na gruncie ówczesnie obowiązującego art. 27 VI Dyrektywy⁵⁸ (obecnie art. 395 Dyrektywy 2006/112/WE) badał prawidłowość wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Zdaniem TSUE „[...] zasada proporcjonalności [...] wymaga, żeby akty instytucji wspólnotowych nie przekraczały granic tego, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów zamierzonych przez dane uregulowanie, przez co należy rozumieć, że kiedy istnieje wybór pomiędzy kilkoma odpowiednimi środkami, należy uciec się do najmniej ograniczającego oraz żeby spowodowane niedogodności nie były nadmierne w porównaniu do zamierzonych celów”. Środki te muszą spełnić test proporcjonalności w rozumieniu art. 5 ust. 4 TFUE⁵⁹, tj. muszą być odpowiednie, konieczne i proporcjonalne sensu stricto⁶⁰. Jak wskazano na wstępie, zjawisko nieefektywnego poboru VAT od importu towarów nie zostało do tej pory skutecznie wyeliminowane pomimo działań na szczeblu krajowym jak i wspólnotowym. Ze względu na ilość przesyłek, utrudnioną możliwość ich kontrolowania oraz brak systemu zarządzania poborem VAT od importu przesyłek e-commerce, proponowane wprowadzenie systemu domniemań spełnia test konieczności – nie można bowiem w inny efektywny sposób osiągnąć założonego celu. W przywołanym wyroku TSUE wskazywał, że nie jest zgodny z zasadą proporcjonalności środek, który uniemożliwia podatnikowi wykazanie, że brak było nadużycia/unikania opodatkowania. Rozwiązaniem tego problemu jest możliwość wzruszenia domniemań, co również przemawia za dopuszczalnością przedstawianego rozwiązania. Warto bowiem zauważyć, że w opinii do sprawy *Ampafrance Sanofi* Rzecznik Generalny poddał w wątpliwość jedynie możliwość wprowadzenia niewzruszalnych domniemań. Rzecznik uznał przy tym za dopuszczalne inne środki chroniące przed nadużyciami, jak choćby wprowadzenie

⁵⁷ Wyrok Trybunału z dnia 19 września 2000r., *Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* (C-177/99) i *Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne* (C-181/99), publ. www.curia.eu, ECLI:EU:C:2000:470.

⁵⁸ Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17.05.1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z późn. zm).

⁵⁹ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Rzym.1957.03.25. (Dz.U.2004.90.864/2 z późn. zm).

⁶⁰ Selera, Paweł. Glosa do wyroku TS z dnia 19 września 2000r., C-177/99 i C-181/99. System Informacji Prawnej LEX, 2013.

domniemania braku możliwości odliczania określonych wydatków z możliwością obalenia takiego domniemania przez podatnika⁶¹.

Istotnym pozostaje, że proponowane rozwiązanie mogłoby się stać elementem szybszej implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2017/2455⁶² oraz Dyrektywy Rady (UE) 2019/1995⁶³ do krajowego porządku prawnego. Szczególnie, że inne kraje europejskie (o czym więcej w rozdziale VIII Raportu) próbują wprowadzać własne rozwiązania zmierzające do uszczelnienia poboru VAT w transgranicznym obrocie pocztowym⁶⁴, czyli de facto z tytułu sprzedaży w e-commerce.

W takim przypadku funkcję płatnika podatku VAT z tytułu importu towarów mogłaby pełnić Poczta Polska, a także inni operatorzy usług pocztowych lub kurierskich. Już dzisiaj art. 33c ustawy o VAT wprost przewiduje takie rozwiązanie w przypadku doręczania przez operatora wyznaczonego przesyłek zawierających towary, w stosunku do których istnieje obowiązek uiszczenia należności przywozowych. Operator jest zobowiązany pobrać te należności (w tym kwotę VAT) od odbiorcy przed wydaniem mu przesyłki. Pobrane należności przywozowe operator jest zobowiązany przekazać na rachunek Urzędu Skarbowego w Nowym Targu⁶⁵ (jako urzędu skarbowego wskazanego przez Ministra Finansów do przyjmowania na rachunek bankowy wpłat kwot z tytułu należności przywozowych lub wywozowych), w terminie 10 dni od dnia wydania przesyłki odbiorcy⁶⁶.

Istotne jest, że współpraca pomiędzy Poczta Polska i KAS przy realizacji obrotu pocztowego z krajami spoza Unii Europejskiej uregulowana jest we wspomnianym już porozumieniu z dnia

⁶¹ Opinia Rzecznika Generalnego Cosmas z 23 marca 2000r., ECLI:EU:C:2000:162.

⁶² Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017r. 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.

⁶³ Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów.

⁶⁴ Dziennik Gazeta Prawna, „Unia uszczelnia VAT. Opodatkowanie handlu w Internecie czekają duże zmiany”, wyd. z 13 grudnia 2019r. - „*Swój pomysł na zebranie zaległego VAT zaprezentowała też Francja, gdzie zmiany wejdą w życie od początku 2020 r. Będą to przepisy oparte na unijnych, a więc w praktyce obie dyrektywy zostaną wdrożone o rok szybciej. Ciekawostką jest jednak to, że Francja chce, aby platformy internetowe odróżniały VAT należny od pozaunijnych sprzedawców i przesyłały go bezpośrednio fiskusowi, podobnie jak w mechanizmie podzielonej płatności*”.

⁶⁵ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 lutego 2017r. w sprawie określenia urzędu skarbowego, na którego rachunek bankowy dokonuje się wpłaty kwot z tytułu należności przywozowych lub wywozowych oraz z którego rachunku bankowego dokonuje się wypłaty z tytułu zwrotu należności przywozowych lub wywozowych (Dz. U. poz. 347).

⁶⁶ Art. 33c Komentarz VAT Martini 2014, wyd. 1/P. Skorupa.

10 stycznia 2018r.⁶⁷ w celu zapewnienia sprawnej realizacji obrotu pocztowego z krajami spoza Unii Europejskiej. Jak opisano szerzej w rozdziale V Raportu, Porozumienie zobowiązuje Poczta Polska do odrębnego przedstawiania przesyłek zawierających towary, w stosunku do których nie istnieje obowiązek uiszczenia należności celnych i podatkowych oraz pozostałych przesyłek podlegających formalnościom celnym.

Poczta Polska może także posiadać status agenta celnego zgodnie z przepisami krajowymi i dokonywać odprawy celnej w imieniu klientów na podstawie ich upoważnienia⁶⁸. Z tytułu obsługi procedur celnych przesyłki mogą zostać obciążone na rzecz Poczty Polskiej opłatami za przedstawienie do kontroli celnej, których kwota wskaźnikowa ustalona jest w Regulaminie. Opłaty te pobiera się tylko z tytułu przedstawienia do kontroli celnej i odprawy celnej przesyłek, które obciążone zostały opłatami celnymi lub każdą inną należnością tego samego rodzaju. Warto zauważyć, że regulamin świadczenia usług przez Poczta Polska oraz cennik usług opłat dodatkowych już obecnie przewiduje taką możliwość, stosownie bowiem do jego treści Poczta Polska uprawniona jest do pobierania opłaty za przedstawienie do odprawy celnej nadesłanych z zagranicy przesyłek, za co uprawniona jest do poboru opłaty w przypadku listów (rejestrowanych) kwoty 8,50 zł oraz kwoty 6 zł za przesłanie adresatowi dowodu odprawy celnej⁶⁹.

Istotnym elementem omawianego rozwiązania uszczelnienia poboru VAT mogłaby być możliwość sprawnego składania deklaracji w celu dokonania rozliczenia należnego VAT jak również przedstawienia stosownych dowodów dotyczących wartości przysyłanego towaru i stawki VAT jaka ma do niego mieć zastosowanie. Jak się wydaje idealnym rozwiązaniem służącym komunikacji pomiędzy adresatem, Poczta Polska a KAS mogłaby być platforma Envelo, od lat rozwijana przez Poczta Polska, obecnie już funkcjonująca, a której jednym z podstawowych celów jest usprawnienie komunikacji na linii obywatel – państwo, a docelowo umożliwienie pełnej komunikacji w formie e-doręczeń⁷⁰. Rola systemu Envelo w przyszłej

⁶⁷https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWl/content/id/6253543, dostęp: 25 kwietnia 2020r.

⁶⁸ Art. 18 Ósmego protokołu dodatkowego do Konstytucji Światowego Związku Pocztowego, Pierwszy Protokół dodatkowy do Regulaminu Generalnego Światowego Związku Pocztowego wraz z załącznikiem - Regulaminem wewnętrznym Kongresów, Światowa Konwencja Pocztaowa oraz Porozumienie dotyczące pocztowych usług płatniczych, sporządzonego w Genewie, dnia 12 sierpnia 2008 r.

⁶⁹https://cennik.poczta-polska.pl/plik.1/cennik_oplat_dodatkowych_16032020.pdf, dostęp 18 listopada 2020r.

⁷⁰ <https://www.envelo.pl/>

digitalizacji form komunikacji obywateli z urzędami, jest mocno podkreślana nie tylko przez Poczta Polską, ale również przez obecnego ministra cyfryzacji⁷¹.

Rozważyć można wsparcie takiego procesu poprzez zaawansowane narzędzia informatyczne. Przykładem takiego rozwiązania jest „Chinese Address Reader” opracowany przez chińską firmę Prime Vision, bazujący na technologii rozpoznawania tekstu (OCR), która pozwala na odczytywanie danych z wielu typów etykiet, włączając w to etykiety adresowe, celne, odbiorcy). Rozwiązanie tym różni się od innych na rynku, że nie próbuje zidentyfikować i zdefiniować różnych typów etykiet i przedstawianych na nich danych, skupia się natomiast na wykrywaniu, interpretacji i walidacji wyłącznie tych podstawowych informacji, które są niezbędne do procesu sortowania przesyłek.

Jak wynika z informacji prasowych, podobne rozwiązanie w zakresie skoordynowanego systemu zarządzania poborem VAT, z wykorzystaniem własnego systemu informatycznego, od przesyłek spoza UE wdrożył szwedzko-duński operator wyznaczony PostNord, który w ciągu zaledwie kilku tygodni dokonał stosownych modyfikacji systemu informatycznego. W porozumieniu z organami celnymi PostNord uzyskał status bezpośredniego agenta celnego⁷², który powiadamia adresatów o wysokości podatku VAT i opłat celnych, a następnie dokonuje deklaracji. Z tytułu obsługi tego procesu PostNord pobiera dodatkową opłatę administracyjną tzw. Kinaavgift) w wysokości 75 koron szwedzkich (SEK), przy czym toczą się rozmowy w zakresie podwyższenia tej opłaty nawet do 200 koron szwedzkich (SEK) w związku z planami wprowadzenia w 2022 roku nowego podatku w związku z wykorzystywaniem chemikaliów w produkcji odzieży i obuwia⁷³. Docelowo ma zostać uruchomiony system poboru podatku VAT w momencie złożenia zamówienia w sklepie internetowym⁷⁴, co regulować będą porozumienia zawarte między PostNord, a poszczególnymi platformami internetowymi, warto podkreślić, że pierwsze porozumienie tego typu jest już zawarte.

Wyjaśnienia wymaga, że omawiany mechanizm domniemania wartości importowanego towaru nie spowoduje ryzyka, otwarcia możliwości importu towarów o wysokiej wartości w przesyłkach listowych, od których będzie pobierany niski podatek VAT. Jak już była o tym mowa, w listach doręczane są przesyłki o nieznaczej wartości, przede wszystkim dlatego, iż przesyłki takie doręczane są bez potwierdzenia ich odbioru, a także co do zasady nie są

⁷¹ Marek Zagórski – „Podpisz, wyślij, odbierz. Relacja obywatel - państwo w epoce cyfrowej” - <https://www.youtube.com/watch?v=CxvU7pDSfgk>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁷² https://www.postnord.se/ta-emot/hamta-brev-och-paket/fran-annat-land-import/forandringar-1-mars?inpn_c=moms&inpn_i=priv-cs3, dostęp: 1 czerwca 2018r.

⁷³ <https://www.svt.se/nyheter/inrikes/postnord-hojer-avgiften-for-paket-fran-lander-utanfor-eu>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁷⁴ <https://www.expressen.se/dinapengar/postnord-tar-bort-avgift-pa-kina-paket/>

przemieszczane w sposób taki jak np. listy polecone. Dodatkowo odpowiedzialność Poczty Polskiej za ich utratę jest wielokrotnie niższa niż w przypadku przesyłek z zadeklarowaną wysoką wartością (np. przesyłek kurierskich). Innymi słowy, jest zbyt ryzykownym dla sprzedawcy wysyłanie towarów o wysokiej wartości przesyłkami listowymi (zwłaszcza nierejestrowanymi), w związku z czym taka forma dostawy nie jest praktykowana dla tego rodzaju towarów. Dlatego też omawiane wyżej ryzyko jest iluzoryczne. Przy czym jak już wspomniano wprowadzenie takich domniemań nie byłoby stosowane dla przesyłek o wartości powyżej 150 euro, które powinny przechodzić standardową odprawę celną.

Z tytułu wykonywania przez Pocztę Polską i innych operatorów pocztowych dodatkowych obowiązków poboru i odprowadzania podatku VAT w imieniu konsumentów – nabywców towaru, można byłoby przewidywać dodatkowe wynagrodzenie dla tych podmiotów (np. za czynności raportowania poboru podatku/cła, czynności wypełnienia deklaracji w imieniu podatnika, itp.). Wzorem rozwiązań z innych krajów wynagrodzenie to mogłoby być pobierane jako dodatkowa opłata od adresata (odbiorcy) przesyłki. Przykładowo – takie opłaty wprowadzone w Szwecji wynoszą odpowiednio 75 koron szwedzkich (ok. 30 zł) dla przesyłek o wartości poniżej 1600 koron (ok. 640 zł / 150 EUR) i 125 koron (ok. 50 zł) – dla przesyłek o wartości powyżej 1600 koron.

Nadmienić należy, że ostatnie działania Ministerstwa Finansów świadczą o tym, że jest ono otwarte na cyfrowe rozwiązania w zakresie obsługi zgłoszeń należności publicznoprawnych.

Przekonują o tym rozpoczęte we wrześniu 2019 roku, prace legislacyjne nad aktualizacją treści rozporządzenia w sprawie wymogów, jakie powinno spełniać zgłoszenie celne, w tym dokonywane z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, dokumenty, które mogą być wykorzystywane w charakterze zgłoszenia celnego, oraz dokumenty dołączane do zgłoszenia celnego. W projekcie rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie zgłoszeń celnych, opublikowanego na stronie Rządowego Centrum Legislacji w dniu 19 września 2019 roku⁷⁵ Minister Finansów przewidział możliwość dokonywania zgłoszeń celnych o objęciu procedurą dopuszczenia do obrotu przesyłek przewożonych przez operatorów pocztowych innych niż operator wyznaczony, zawierających towary zwolnione z należności celnych przywozowych na podstawie art. 23 i art. 24 rozporządzenia ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych i nieobjęte zwolnieniem z podatku w trybie przepisów odrębnych, których łączna wartość w jednej przesyłce nie przekracza równowartości 150 euro – w zbiorczym zgłoszeniu celnym, na podstawie danych zawartych w elektronicznej ewidencji.

⁷⁵ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12325150/katalog/12629408#12629408>, dostęp: 16 stycznia 2020r.

Projekt zakończył już ścieżkę legislacyjną a efektem zmian jest rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019r. (Dz.U.2020.1) zmieniającego z dniem 17 stycznia 2020 r. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 września 2016r. w sprawie zgłoszeń celnych (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2262 z późn. zm.). Kolejna zmiana ww. rozporządzenia została przyjęta Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 maja 2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie zgłoszeń celnych (Dz. U. poz. 969).

Tym samym proponowane rozwiązanie wpisywałoby się również w trend informatyzacji rozliczeń podatkowych. Dodatkowo w celu zapewnienia kompletności systemu poboru, należałoby rozwinąć możliwość nałożenia na banki i innych operatorów płatności, obowiązku przekazywania organom celno-podatkowym informacji o płatnościach dokonywanych przez polskich konsumentów na rzecz podmiotów spoza Unii Europejskiej.

Jeszcze dalej idzie propozycja Ministerstwa Finansów, zgodnie z którą wszystkie przesyłki spoza UE zostałyby potraktowane jako przesyłki zawierające towary. Przyjęcie takiego domniemania ma swoje uzasadnienie w założeniu, że obecnie tylko niewielka część przesyłek zawiera korespondencję, natomiast ogromną ich większość stanowią przesyłki zawierające towary, które powinny podlegać opodatkowaniu.

Zdaniem Ministerstwa Finansów wprowadzenie rozwiązania opartego na domniemaniu, zgodnie z którym przesyłki zawierają towar o określonej wartości może napotkać istotne przeszkody. Konieczna w takim przypadku modyfikacja systemu opodatkowania wymagałaby głębokich zmian nie tylko w prawie krajowym, ale także unijnym i międzynarodowym. Procedura mająca na celu ustalenie prawidłowej wartości celnej w przypadku towarów przesyłanych w małych przesyłkach opiera się bowiem na obowiązujących przepisach unijnych, ale uwzględnia też stosowanie szeregu zasad określonych na poziomie międzynarodowym, przez co jest bardzo skomplikowana i czasochłonna.

Ministerstwo Finansów wskazuje, że podstawą opodatkowania w odniesieniu do importu towarów, zgodnie z art. 85 Dyrektywy 2006/112/WE, jest wartość celna określona zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi. Ponadto niezależnie od tego, jaki system opodatkowania miałby być przyjęty (czy oparty na wartości celnej, czy uzależniony od gabarytów przesyłki), Polska jako jedno z państw członkowskich Unii Europejskiej, będąca częścią unijnego obszaru celnego, zobowiązana jest do stosowania obowiązujących na tym obszarze unijnych przepisów celnych. Przepisy te szczegółowo regulują zasady dotyczące ustalania należności celnych. W definicji długu celnego, zawartej w podstawowej regulacji celnej obowiązującej w UE, wskazuje się na konieczność ustalenia elementów, na podstawie których obliczane są należności celne, ponieważ od nich zależy stosowna kwota należności celnych przywzowowych lub wywzowowych (zgodnie z art. 5 pkt 18 UKC dług celny oznacza

nałożony na określoną osobę obowiązek zapłaty stosownej kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego). W Tytule II UKC zawarto przepisy dotyczące tych elementów. Określono tam w szczególności co to jest Wspólna Taryfa Celna, klasyfikacja taryfowa towarów, a także wartość celna towarów. Ponadto, w zakresie zadeklarowanej wartości celnej należałoby dodać, że na poziomie międzynarodowym zasady ustalania wartości celnej towarów zawarte są w Porozumieniu w sprawie stosowania Artykułu VII Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu 1994 (tzw. Kodeks wartości celnej WTO). Unijne przepisy celne w zakresie ustalania wartości celnej stanowią odzwierciedlenie postanowień wskazanego międzynarodowego porozumienia. Podstawowe unijne przepisy celne odnoszące się do ustalania wartości celnej towarów zawarte są w art. 69-76 UKC, art. 71 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego oraz art. 127-146 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z 24 listopada 2015r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (UKC RW). Nadrzędną zasadą obowiązującą zarówno na gruncie międzynarodowych, jak i unijnych przepisów celnych w zakresie ustalania wartości celnej jest zasada pierwszeństwa stosowania metody wartości transakcyjnej. Dopiero wówczas, gdy metoda wartości transakcyjnej nie będzie mogła być w danym przypadku zastosowana, wartość celna sprowadzanych towarów zostanie ustalana na podstawie jednej z zastępczych metod ustalania wartości celnej, tj. metody wartości transakcyjnej towarów identycznych, metody wartości transakcyjnej towarów podobnych, metody ceny jednostkowej (metody dedukcyjnej), metody wartości kalkulowanej lub metody tzw. ostatniej szansy. W myśl postanowień art. 70 ust. 1 UKC zasadniczą podstawą wartości celnej towarów jest wartość transakcyjna, tj. cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii, w razie potrzeby skorygowana. Natomiast, zgodnie z postanowieniami art. 70 ust. 2 UKC cena faktycznie zapłacona lub należna to całkowita płatność, która została lub ma zostać dokonana przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego stronie trzeciej na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności, które zostały lub mają zostać dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów.

Odnosząc się do problemu oceny wiarygodności zadeklarowanej wartości celnej towarów nabywanych przez indywidualnych klientów za pośrednictwem platform internetowych Ministerstwo Finansów zauważyło również, że problem ten został poruszony m.in. w 2017r. na forum Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej.

Zdaniem Komitetu wartość celna towarów nabywanych online powinna być ustalana na podstawie tych samych zasad, na podstawie których ustalana jest wartość celna towarów sprowadzanych tradycyjnymi kanałami dostaw. Komitet podkreślił także występujące trudności w weryfikowaniu wartości celnej takich towarów, ponieważ ceny towarów są podawane jako ceny całkowite (all-inclusive prices), a końcowi nabywcy tych towarów nie przechowują dokumentów związanych z takimi transakcjami.

W opinii Ministerstwa Finansów zakładana wzruszalność domniemania, zgodnie z którym przesyłki zawierają towar o określonej wartości mogłaby w rezultacie doprowadzić do zwiększenia liczby postępowań w zakresie ustalenia wartości celnej⁷⁶.

Rozwiązaniem tego problemu mogłoby być nałożenie obowiązku przedstawiania przez adresata faktury lub udowodnienia, że przesyłka rzeczywiście zawierała korespondencję.

W Ministerstwie Finansów od 2018r. trwają intensywne działania ukierunkowane na wdrożenie nowego modelu odpraw celnych w obszarze e-commerce, w szczególności Koncepcji odpraw celnych w obrocie pocztowym i kierunku zmian z niej wypływających⁷⁷. Prace te, oprócz konieczności wdrożenia wspomnianego pakietu VAT e-commerce, związane są również z dostosowaniem formalności celnych w obrocie pocztowym do przepisów UKC. Przepisy te przewidują możliwość składania przez operatora pocztowego zgłoszeń celnych do procedury dopuszczenia do obrotu z ograniczonym zestawem danych w odniesieniu do towarów w przesyłce pocztowej o wartości do 1.000 euro, nie podlegających zakazom i ograniczeniom, w odniesieniu do których nie został złożony wniosek o zwrot lub umorzenie należności celnych. Zdaniem Ministerstwa Finansów efektem prowadzonych działań ma być kluczowa zmiana roli biznesowej polskiego operatora wyznaczonego w procesie dopełniania formalności celnych przesyłek pocztowych. Dotychczas rola ta sprowadzała się do przedstawiania przesyłek

⁷⁶ Przy czym, jak wynika z odpowiedzi Ministerstwa Finansów z 27 października 2018 roku na wniosek o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej działań związanych z wdrożeniem pakietu unijnych przepisów o VAT w zakresie handlu elektronicznego, Ministerstwo Finansów nie występowało o zewnętrzne opinie podatkowe czy prawne w związku z pracami prowadzonymi w celu wdrożenia Ustawy pakiet VAT e-commerce.

⁷⁷ W odpowiedzi z dnia 27 października 2020 roku na wniosek z 29 września 2020 roku o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej działań związanych z wdrożeniem unijnego pakietu e-commerce w VAT, Ministerstwo Finansów podało, że: „na bieżąco odbywają się spotkania, warsztaty i konferencje przedstawiciele KAS oraz Poczty Polskiej SA, podczas których wyjaśniane są założenia nowego modelu odpraw dotyczące wdrożenia przepisów unijnego kodeksu celnego w zakresie wynikającym z dostosowania do pakietu VAT e-commerce (art. 143a rozporządzenia delegowanego do Unijnego Kodeksu Celnego (UKC)). Dodatkowo wyznaczonemu operatorowi na bieżąco przekazywane są odpowiedzi na pytania z zakresu obsługi zgłoszeń celnych dotyczących przesyłek o niskiej wartości (zgłoszeń celnych z zakresem danym H7).” – Załącznik nr 6.

i pobierania należności celno-podatkowych podczas doręczania paczek. Według nowych zasad Poczta Polska S.A. przejmie obowiązki polegające na dokonywaniu elektronicznych zgłoszeń celnych na rzecz odbiorców przesyłek pocztowych.

Wynikiem prac prowadzonych w Ministerstwie Finansów jest projekt Ustawy pakiet VAT e-commerce, który ma na celu implementację unijnych przepisów o VAT w zakresie handlu elektronicznego objętych Dyrektywą Rady UE nr 2017/2455 z 5 grudnia 2017 r. oraz Dyrektywą Rady UE nr 2019/1995 z 21 listopada 2019 r. (tzw. pakiet e-commerce)⁷⁸.

Najważniejsze zmiany, przewidziane w projekcie są konsekwencją rozwiązań zawartych w implementowanych dyrektywach, a ich głównym celem jest uproszczenie obowiązków związanych z podatkiem VAT oraz uszczelnienie VAT w transgranicznym handlu elektronicznym, pomiędzy przedsiębiorcami i konsumentami. Należą do nich:

- uchylenie zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 22 euro;
- nałożenie obowiązku poboru i zapłaty VAT na podatników ułatwiających dostawy towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego;
- uproszczenia dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro:
 - a) procedura IOSS;
 - b) szczególne uregulowania dotyczące deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów.

Projekt Ustawy pakiet VAT e-commerce wprowadza także nowe pojęcia wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość i sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich. Wprowadzeniu nowych definicji towarzyszy jednocześnie uchylenie lub zmiana przepisów ustawy o VAT, odnoszących się do sprzedaży wysyłkowej.

⁷⁸ W odpowiedzi Ministerstwa Finansów z 27 października 2018 roku na wniosek o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej działań związanych z wdrożeniem pakietu unijnych przepisów o VAT w zakresie handlu elektronicznego wskazano, że: „Na obecnym etapie Ministerstwo Finansów nie zidentyfikowało zagrożenia terminowej implementacji. Ustawa implementująca dyrektywę 2017/2455 i dyrektywę 2019/1995, za wyjątkiem przepisów, które umożliwią podmiotom złożenie zgłoszenia do procedur szczególnych już od dnia 1 kwietnia 2021 r., wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2020 r. (...) Niemniej jednak należy zaznaczyć, że obecna sytuacja związana z COVID-19 jest pewnym zagrożeniem w realizacji terminowej implementacji nowego modelu odpraw.”

Dyrektywa 2017/2455 uchyła zwolnienie z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 22 euro. W ślad za nią, w projekcie ustawy implementującej dyrektywę uchylony zostaje przepis ustawy o podatku od towarów i usług odnoszący się do zwolnienia z VAT takich przesyłek. Rozwiązanie to eliminuje wykorzystywany na ogromną skalę sposób omijania opodatkowania podatkiem VAT przesyłek wysyłanych z krajów trzecich do Polski. Można się jednak spodziewać, że pozostawiona furtka w postaci wysyłania towarów w listach oraz oznaczania ich jako prezenty czy też próbki zostanie otwarta jeszcze szerzej niż dotychczas.

W rezultacie, w dłuższym okresie czasu skala uszczupień w podatku VAT nie ulegnie znaczącej zmianie.

Znaczna część towarów sprowadzanych z państw trzecich do Polski dokonywana jest za pośrednictwem platform handlowych lub portali internetowych. Przyjęte w projekcie ustawy rozwiązania nakładają obowiązek poboru i zapłaty VAT na podatników ułatwiających, przy użyciu interfejsu elektronicznego sprzedaż na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej kwoty 150 euro.

Jeżeli podatnik, przy zastosowaniu portalu lub platformy handlowej ułatwia dokonanie na terytorium Unii Europejskiej przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu na terytorium Unii Europejskiej wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, lub dostawy towarów na rzecz podmiotu nie będącego podatnikiem, projekt ustawy zakłada fikcję prawną, zgodnie z którą podatnik ten sam otrzymał i dokonał dostawy tych towarów.

Przyjęcie takiego rozwiązania mogłoby skutecznie rozwiązać problem uszczupień podatku w obszarze e-commerce. Można jednak założyć, że jego skuteczność będzie ograniczona, ze względu na to, że operatorzy interfejsów elektronicznych, ułatwiających dokonywanie sprzedaży na odległość mają swoje siedziby i działają często poza terytorium UE. Nałożony na nich obowiązek w zakresie poboru i zapłaty VAT może być więc trudny do wyegzekwowania. Drugą przyczyną która może powodować, że przyjęta fikcja prawna, która prowadzi do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie VAT z tytułu transakcji na podatników prowadzących działalność gospodarczą związaną z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi ułatwiającymi dokonywanie transakcji - stanie się także fikcją w zakresie uszczelnienia poboru podatku VAT - jest przyjęta definicja „ułatwiania poprzez użycie interfejsu elektronicznego”.

Zgodnie z projektem ustawy, termin „ułatwia” oznacza korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą a dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów poprzez ten interfejs

elektroniczny. Jeżeli jednak podatnik ten nie określa, bezpośrednio ani pośrednio, żadnych warunków, na których dokonywana jest dostawa towarów, nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w zatwierdzaniu obciążenia nabywcy w związku z dokonywaną płatnością oraz nie bierze, bezpośrednio ani pośrednio, udziału w procesie zamawiania lub dostarczania towarów, nie można uznać, że podatnik ten ułatwia dostawę towarów. Co więcej, podatnik nie ułatwia przy użyciu interfejsu elektronicznego sprzedaży, jeżeli wykonywane czynności ograniczają się wyłącznie do:

- a) przetwarzania płatności w związku z dostawą towarów, albo;
- b) oferowania lub reklamowania towarów, albo;
- c) przekierowywania lub przenoszenia nabywców do innych interfejsów elektronicznych, poprzez które towary są oferowane na sprzedaż, bez jakiegokolwiek dalszego udziału w dostawie tych towarów.

Można z dużym prawdopodobieństwem przewidywać, że takie rozwiązanie spowoduje zmianę dotychczasowego modelu biznesowego platform i portali internetowych, w celu uniknięcia obowiązku poboru i zapłaty VAT. Wystarczy chociażby, że interfejs elektroniczny będzie przekierowywał nabywców do innych interfejsów elektronicznych. Dlatego też można uznać, że objęcie platform i portali obowiązkiem poboru i zapłaty VAT nie doprowadzi do znaczącego uszczelnienia w obszarze e-commerce.

Realizacja nowych obowiązków nałożonych na podatników ułatwiających sprzedaż za pomocą interfejsów elektronicznych będzie możliwa przy zastosowaniu procedury OSS (One Stop Shop czyli punkt kompleksowej obsługi). Stosowanie tej procedury prowadzi do uproszczenia obowiązków w zakresie podatku VAT nałożonych na podatników dokonujących dostaw towarów i świadczących usługi osobom niebędącym podatnikami na terytorium UE. Podatnicy objęci tą procedurą dokonują elektronicznej rejestracji dla celów VAT w jednym państwie członkowskim, deklarują i płacą należny podatek VAT w ramach jednej elektronicznej deklaracji, współpracują z administracją podatkową państwa członkowskiego siedziby działalności gospodarczej, nawet jeśli dokonywane dostawy lub świadczone usługi mają charakter transgraniczny. Dotychczas z procedury tej (w ramach tzw. MOSS – Mini One Stop Shop) mogli korzystać podatnicy świadczący usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne. Projekt ustawy przewiduje, że taką możliwość otrzymają również podatnicy dokonujący sprzedaży na odległość towarów importowych. Zastosowanie będzie miała w takim przypadku procedura szczególna importu (IOSS – Import One Stop Shop). W ramach tej procedury dostawca z kraju trzeciego sprzedający konsumentom w UE towary o wartości niższej niż 150 euro, naliczy i pobierze podatek VAT w momencie sprzedaży towarów oraz zadeklaruje i zapłaci ten podatek globalnie za pośrednictwem IOSS w państwie członkowskim

identyfikacji. Towary te będą następnie zwolnione z podatku VAT przy imporcie. Podatnicy którzy ułatwiają za pomocą interfejsów elektronicznych sprzedaż na odległość towarów importowych o wartości poniżej 150 euro, także będą mogli skorzystać z procedury IOSS. Jeżeli jednak operator interfejsu nie ma siedziby w UE, do skorzystania ze szczególnej procedury importowej będzie musiał zostać wyznaczony pośrednik.

Szczególne procedury importu, która została przewidziana w projekcie ustawy ma charakter fakultatywny. Jej podstawową funkcją jest uproszczenie sposobu rozliczania i płacenia podatku VAT poprzez rozszerzenie mechanizmu pojedynczego punktu kontaktowego na internetową sprzedaż towarów importowanych na rzecz konsumentów.

W przypadku, gdy podatnik nie zdecydował się na zastosowanie procedury IOSS, możliwe jest zastosowanie uproszczonej procedury (dalej: uregulowanie szczególne) w zakresie deklarowania i odroczenia płatności podatku z tytułu importu towarów, w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro. Z procedury tej mogą skorzystać podmioty przedstawiające towary organom celnym w imieniu własnym i na rzecz osoby dla której towary są przeznaczone. W przypadku zastosowania uregulowania szczególnego VAT importowy w wysokości 23% zostanie pobrany od osoby dla której towary są przeznaczone (odbiorcy) przez operatora pocztowego lub firmę kurierską, która wpłaci ten pobrany od odbiorcy VAT organom celnym.

Także w przypadku uregulowania szczególnego, głównym celem jego wprowadzenia jest uproszczenie i usprawnienie poboru podatku VAT. Dane elektroniczne pozyskiwane bezpośrednio od sprzedawców lub platform handlu elektronicznego powinny zwiększyć efektywność odpraw celnych. Stanie się tak jednak jedynie wtedy, kiedy operator pocztowy będzie w pełni przygotowany do obsługi tego procesu.

Należy także pamiętać, że zgodnie z projektem ustawy operator pocztowy pobierze podatek tylko od towarów umieszczonych w przesyłkach, kiedy z posiadanych dokumentów towarzyszących będzie wynikało, że towar jest przedmiotem sprzedaży na odległość oraz została określona jego wartość, nie większa niż 150 euro. W innym przypadku (np. listy, prezenty) zastosowanie będzie miała zwykła procedura – zostaną one przedstawione do kontroli organowi celnemu. Można się więc spodziewać, że także to rozwiązanie nie doprowadzi do uszczelnienia systemu poboru VAT w obszarze e-commerce.

Nowe regulacje przewidziane w projekcie ustawy mogą przyczynić się w dużym stopniu do ułatwienia i uproszczenia poboru i zapłaty VAT od sprzedaży na odległość towarów importowych. Jednak bez wprowadzenia rozwiązań opisanych w niniejszym raporcie, w szczególności opartych na domniemaniu w zakresie rozróżnienia listu i przesyłki oraz

przyjęciu, że taka przesyłka ma określoną wartość, od której naliczany jest podatek należny, **projektowane przepisy mają jedynie charakter techniczno-organizacyjny i mogą w dłuższym okresie czasu nie przyczynić się do znacznego zwiększenia wpływów budżetowych z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowych.**

W dniu 2 października 2020 roku projekt ten został włączony do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UC60⁷⁹ a w dniu 29 października 2020 roku skierowany został do uzgodnień, konsultacji publicznych i opiniowania⁸⁰. W dniu 10 lutego 2021r. Ministerstwo Finansów udostępniło raport z konsultacji projektu z dnia 22 października 2020r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁸¹. Uwagi do przedmiotowej ustawy zgłosiło szereg podmiotów. W przeważającej części miały one charakter doprecyzowujący i techniczny. Większość zgłoszonych uwag nie została przez Ministerstwo Finansów uwzględniona. Niewielka ilość uwag została uznana za uzasadnione i znalazła odzwierciedlenie w zmienionym projekcie ustawy. Najważniejsze z punktu widzenia rozwiązań i mechanizmów wprowadzanych w projektowanej ustawie, nieuwzględnione przez Ministerstwo Finansów uwagi, obejmowały:

1. Niejasności dotyczące odpowiedzialności za określenie prawidłowej wartości towaru i odprowadzenia VAT. Podmiot zgłaszający stwierdził, że w projektowanym art. 7a ustawy o VAT, uznaje się, że podatnik (operator interfejsu elektronicznego) ułatwiający pewne dostawy towarów na terytorium UE poprzez użycie interfejsu elektronicznego otrzymał (nabył) i dokonał dostawy tych towarów samodzielnie i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty VAT od tych dostaw. Taki podatnik niewątpliwie będzie zależny od rzetelności informacji przekazanych przez dostawców bazowych sprzedających towary poprzez ten interfejs elektroniczny, aby prawidłowo zadeklarować i zapłacić kwotę należnego VAT. Co do zasady odpowiedzialność operatora interfejsu elektronicznego za zaniżenie wartości towaru i odprowadzenie niższego VAT ogranicza dochowana należyta staranność kupiecka. Niemniej

⁷⁹ <https://legislacja.gov.pl/projekt/12339754/katalog/12732424#12732424>, dostęp 18 listopada 2020r.

⁸⁰ <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12339754/12732424/12732426/dokument472048.pdf>, dostęp 18 listopada 2020r.

⁸¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12339754/katalog/12732430#12732430>

w tym zakresie pojawiają się wątpliwości w kwestii chociażby kwoty, od jakiej operator interfejsu elektronicznego zobowiązany jest naliczyć VAT – rzeczywista wartość transakcji czy wartość transakcji oszacowana przez sprzedawcę i przekazana operatorowi jako wartość właściwa. Dokonanie dodatkowej weryfikacji w danym przypadku dodatkowo poszerza zakres należytej staranności kupieckiej operatorów interfejsów elektronicznych. Z punktu widzenia operatorów interfejsów elektronicznych zasadne wydaje się rozsądne określenie zakresu ich odpowiedzialności w taki sposób, aby uniknąć negatywnego wpływu na ich funkcjonowanie i rozwój. W odpowiedzi Ministerstwo Finansów wskazało, że zagadnienie odpowiedzialności operatorów interfejsów elektronicznych działających w charakterze uznanych dostawców jest uregulowana bezpośrednio w art. 5c rozporządzenia 282/2011, które jest stosowane bezpośrednio i ma bezpośredni skutek w państwach członkowskich

2. Przeniesienie ciężaru wykonania obowiązków związanych z rozliczaniem VAT od dostaw towarów na operatorów interfejsów elektronicznych oraz uzyskania podstawy prawnej przez operatorów interfejsów elektronicznych do uzyskania środków pieniężnych w przypadku transakcji rozliczanych dla celów VAT przez tych operatorów. Także, w tym przypadku pojawiły się wątpliwości dotyczące roli i zakresu odpowiedzialności operatorów interfejsów elektronicznych. Operatorzy interfejsów elektronicznych będą musieli podjąć działania w celu przygotowania i wprowadzenia odpowiednich procedur wewnętrznych, umożliwiających zidentyfikowanie transakcji objętych po ich stronie obowiązkiem poboru i zapłaty VAT. Projekt Nowelizacji przewiduje, że obowiązek podatkowy dla operatora IE, który ma dokonać poboru i zapłaty VAT powstanie przy zakupie towarów – w momencie zaakceptowania płatności (art. 19a ust. 1b projektu). Zapłata za większość towarów zakupionych on-line dokonywana jest za pomocą kart płatniczych lub pośredników szybkich płatności elektronicznych tzw. szybkie przelewy internetowe (PayPal, PayU, Przelewy24 etc.), których usługi płatnicze oferuje operator. Operatorzy interfejsów elektronicznych nie mają możliwości „potrącenia” kwoty VAT z takiej płatności ani z wirtualnego konta/rachunku/ portfela sprzedającego (dostawcy bazowego), na który trafiają zapłacone środki. Ponadto, należy pamiętać, że część transakcji opłacana jest bezpośrednimi tradycyjnymi przelewami na rachunki bankowe sprzedających lub opłacana przy odbiorze przesyłki gotówką lub kartą płatniczą (kurierowi). Wówczas operatorzy interfejsów elektronicznych nie posiadają nawet wiedzy na jaki rachunek bankowy, ani do której instytucji finansowej trafiły te środki. Operator nie może również żądać przekazania wartości tego podatku od nabywcy towarów

(konsumentów) - jak wskazano w uzasadnieniu projektu Nowelizacji, gdyż - co również podkreślono w uzasadnieniu - w sensie cywilnoprawnym nie jest właścicielem sprzedawanego towaru i nie dokonuje jego sprzedaży na rzecz konsumenta w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Nie ma zatem prawa do żądania zapłaty części ceny w wysokości należnego VAT, mimo że jest podatnikiem tego podatku. W odpowiedzi Ministerstwo Finansów stwierdziło, że Pakiet VAT e-commerce nie przewiduje takiej regulacji. Kwestia ta nie powinna być przedmiotem regulacji VAT. Zdaniem Ministerstwa Finansów celem pakietu VAT e-commerce jest zwiększenie skuteczności poboru VAT poprzez przeniesienie obowiązków podatkowych z bardzo dużej grupy dostawców bazowych na znacznie mniej liczną grupę operatorów interfejsów elektronicznych. Warto zwrócić uwagę, że obecnie dostawcy bazowi są podatnikami i pobór VAT uchodzi za nieefektywny, stąd właśnie rozwiązania zawarte w pakiecie e-commerce. Na mocy powszechnie obowiązujących przepisów ustawy o VAT operator interfejsu elektronicznego będzie uznany za podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT od określonych, ułatwianych przez niego dostaw towarów. Ministerstwo Finansów uznaje takie rozwiązanie za solidną podstawę prawną, którą można uzasadniać odpowiednie uregulowanie stosunków biznesowych pomiędzy operatorem a użytkownikami interfejsu. Implementowane przepisy pakietu e-commerce nie ingerują w jaki sposób podatnicy regulują kwestie kontraktowe ze swoimi użytkownikami/kontrahentami.

3. Ustanowienie solidarnej odpowiedzialności operatorów interfejsów elektronicznych oraz dostawców bazowych w sytuacji gdy z tytułu transakcji realizowanych przez dostawców bazowych to operatorzy interfejsów elektronicznych będą odpowiedzialni za rozliczenie podatku VAT. Podmiot opiniujący projekt ustawy wnioskował o ustanowienie solidarnej odpowiedzialności operatorów interfejsów elektronicznych i dostawców bazowych, w sytuacji, gdy z tytułu transakcji realizowanych przez dostawców bazowych to operatorzy interfejsów są odpowiedzialni za rozliczenie VAT. W odpowiedzi Ministerstwo finansów stwierdziło, że co prawda dyrektywa VAT daje członkowskim możliwość nałożenia solidarnej odpowiedzialności na dostawców bazowych, ale w praktyce takie rozwiązanie nie byłoby zbyt skuteczne ze względu na jego specyfikę (m.in. konieczność przeprowadzenia określonego postępowania itp.). Ministerstwo Finansów zauważyło również, że obecnie dostawcy bazowi są podatnikami VAT, a i tak egzekucja obowiązków na gruncie VAT od takich podatników wydaje się problematyczna.

4. Doprecyzowanie zakresu odpowiedzialności pośrednika. Odpowiedzialność solidarna jedynie za te zobowiązania podatkowe, które wynikają z rozliczonych przez tego pośrednika dostaw w imieniu i na rzecz tego podatnika. Art. 138d ust. 2 projektowanej ustawy o VAT wskazuje, iż pośrednik odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe, które pośrednik rozlicza w imieniu i na rzecz tego podatnika. Podmiot prezentujący swoje stanowisko wskazał, że odpowiedzialność pośrednika może być bardzo szeroko interpretowana - jako odpowiedzialność za rozliczenie wszystkich dostaw podatnika do UE, a nie tylko tych, które pośrednik rzeczywiście rozliczył (a zatem m.in. za takie, które powinien był rozliczyć ale, których nie rozliczył dlatego, że podmiot, na rzecz którego działa nie przekazał mu stosownych informacji). Istnieje potencjalne ryzyko, iż podmioty spoza UE, które będą dokonywać dostaw towarów do UE rozliczanych w ramach IOSS, w tym samym czasie będą również dokonywać dostaw w innym schemacie z naruszeniem przepisów VAT, np. poprzez odprawy standardowe bez wiedzy pośrednika. Przy tak szeroko zakrojonej odpowiedzialności może okazać się, że przepisy te będą w istocie martwe, ponieważ pośrednik będzie obawiał się materializacji jego solidarnej odpowiedzialności. W celu zachowania proporcjonalności odpowiedzialności pośrednika podmiot opiniujący zaproponował rozwiązanie, zgodnie z którym należy doprecyzować zakres odpowiedzialności pośrednika i wskazać, że jest to odpowiedzialność solidarna jedynie za te zobowiązania podatkowe, które wynikają z rozliczonych przez tego pośrednika dostaw w imieniu i na rzecz tego podatnika. Ministerstwo Finansów udzieliło odpowiedzi, potwierdzając że zasadą generalną wynikającą z projektowanego art. 138a ust. 2 jest, że podatnik korzystający z procedury importu, stosuje ją do wszystkich transakcji sprzedaży na odległość towarów importowanych. Jeżeli podatnik nieprawidłowo stosuje zasady IOSS pośrednik będzie odpowiedzialny za wszystkie skutki tych nieprawidłowości. Dalej ministerstwo Finansów wskazało, że podatnik, który dokonuje SOTI jeżeli zdecyduje się na skorzystanie z IOSS musi wszystkie swoje transakcje SOTI (do 150 euro) rozliczać tylko w ramach tej jednej procedury. Podatnik nie może korzystać z IOSS tylko częściowo – wybiórczo stosując IOSS albo standardowe zgłoszenia celne. Osoba, która zdecyduje się działać jako pośrednik w IOSS powinna więc zdaniem Ministerstwa Finansów pouczyć podatnika, który ją ustanawia jako pośrednika o wszystkich zasadach i obowiązkach wynikających z IOSS. Ministerstwo dodało również, że Kwestie umów cywilno-prawnych leżą poza właściwością podatku VAT.

5. Pozostawienie stawek zgodnie z ustawą o VAT do rozliczeń w ramach uregulowań szczególnych albo wprowadzenie możliwości wyboru dla podmiotu stosującego uregulowania szczególne stawek właściwych dla danych towarów. Podmiot opiniujący przedstawił swoje stanowisko, zgodnie z którym Art. 369za Dyrektywy VAT wskazuje, że w drodze odstępstwa państwa członkowskie mogą postanowić, że przy stosowaniu niniejszych uregulowań szczególnych stosuje się stawkę podstawową VAT obowiązującą w państwie członkowskim importu. Tym samym państwa członkowskie UE zezwalają na uproszczenie polegające na stosowaniu standardowej stawki VAT na towary zgłoszone organom celnym w ramach USZ. Niemniej jednak wprowadzenie stałej podstawowej stawki VAT może odnieść skutek odwrotny od zamierzonego tzn. zamiast ułatwić może skutkować wystąpieniem kwestii problematycznych i w efekcie zniechęcić do skorzystania z tzw. uregulowań szczególnych. Zdaniem Ministerstwa Finansów operator pocztowy, przed wprowadzeniem do ewidencji poszczególnych przesyłek może już na etapie „preselekcji” wyodrębnić po opisie towary takie jak np. książki, do których może mieć zastosowanie obniżona stawka VAT i ewentualnie skontaktować się z odbiorcą, co do sposobu zgłoszenia tego towaru organom celnym. Natomiast stosowanie wszystkich stawek podatku VAT, a więc konieczność klasyfikacji towaru, aby zastosować właściwą stawkę podatkową, a następnie sporządzanie zbiorczego zgłoszenia z rozbiciem na pozycje, gdzie wykazany zostanie podatek VAT z zastosowaniem właściwej stawki - byłoby skomplikowane i czasochłonne. Kalkulatory zostały zbudowane w oparciu o założenie stosowania stawki standardowej. Ewentualna zmiana zasad dla uregulowania szczegółowego, polegająca na możliwości zgłaszania towarów z różnymi stawkami VAT powodowałaby konieczność wprowadzenia bardzo poważnych zmian w zbudowanych już systemach informatycznych z zagrożeniem nie wdrożenia ich z dniem 1 lipca 2021.

6. Wątpliwości czy nowy model rozliczania VAT w transakcjach e-commerce przewidziany tzw. pakietem VAT e-commerce będzie skuteczny. Zgodnie z zaprezentowaną opinią dotyczy to zwłaszcza opodatkowania towarów nabywanych przez konsumentów z UE on-line bezpośrednio od sprzedawców spoza UE lub za pośrednictwem operatorów interfejsów elektronicznych z państw trzecich - głównie Chin, co utrudni w praktyce wyegzekwowanie obowiązków podatkowych w zakresie rejestracji, rozliczenia i zapłaty VAT. Ministerstwo Finansów uznało, że nie można traktować a priori wdrażanych obecnie rozwiązań w ramach pakietu e-commerce za niewystarczające, bez ich pełnego wdrożenia i przynajmniej

częściowego zbadania skutków przyjętych regulacji. Jeżeli wdrażane rozwiązania nie doprowadzą do znaczącego ograniczenia negatywnych zjawisk, konieczne będzie podjęcie dalszych działań na poziomie krajowym lub na poziomie całej UE. Skuteczność wprowadzonych przepisów będzie monitorowana i w przypadku stwierdzenia, że są niewystarczające będą wprowadzane kolejne instrumenty poprawiające efektywność poboru VAT w tym obszarze. Wskazano także, że organy KAS będą w posiadaniu narzędzi, które dzięki analizie danych odnoszących się do poszczególnych transakcji pozwolą na wyeliminowanie oszustw polegających na unikaniu lub zaniżaniu VAT należnego od zakupów dokonanych w sieci w państwie członkowskim konsumpcji. Nie doprecyzowano jednak co to za narzędzia i w jaki sposób wpłyną one na efektywność prowadzonych analiz.

Polskie Towarzystwo Gospodarcze w ramach konsultacji publicznych dotyczących projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw przekazało wersję niniejszego Raportu pn. „Luka VAT w sektorze e-commerce Przyczyny i sposoby eliminacji”. W ocenie PTG nowe przepisy, które wejdą w życie w 2021 roku wyeliminują tylko niektóre z uchybień występujących w obecnych ramach prawnych. Nowe regulacje przewidziane w projekcie ustawy mogą przyczynić się do ułatwienia i uproszczenia poboru i zapłaty VAT od sprzedaży na odległość towarów importowych. Jednak bez wprowadzenia rozwiązań opisanych w raporcie, w szczególności opartych na domniemaniu w zakresie rozróżnienia listu i przesyłki z towarem oraz przyjęciu, że przesyłka ma określoną wartość, od której naliczany jest podatek należny, projektowane przepisy mogą nie przyczynić się do zwiększenia wpływów budżetowych z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowych. W braku zawartego w projekcie ustawy kompleksowego rozwiązania wszystkich trudności związanych z poborem stosownych kwot podatku VAT, egzekwowanie tych należności publicznoprawnych będzie w dalszym ciągu nieskuteczne.

Ministerstwo Finansów w odpowiedzi stwierdziło, że propozycje zawarte w Raporcie nie odnoszą się do projektu ustawy, który jest ściśle związany z implementacją dyrektywy. W konsekwencji zgłoszone przez PTG rozwiązania nie zostały uwzględnione. W toku przeprowadzonych konsultacji zgłoszone zostało również kilka uwag o charakterze technicznym i doprecyzowującym, których zasadność została uznana przez Ministerstwo Finansów.

Do najważniejszych uwag uwzględnionych przez Ministerstwo Finansów w toku konsultacji należą:

- wyłączenie obowiązku wystawiania faktur przez operatorów interfejsów elektronicznych w transakcjach SOTI,
- zmiana 7 dniowego terminu przekazania przez podatnika ewidencji w zakresie wskazanym przez właściwy organ podatkowy na termin 14 dniowy,
- dostosowanie projektowanych przepisów w zakresie terminu przedłożenia ewidencji, o którym mowa w projektowanym art. 130d ust. 2, 134 ust. 2 oraz 138h ust. 1 ustawy o VAT do treści przepisów Rozporządzenia 282/2011
- nadanie uprawnień do korzystania ze szczególnej procedury dotyczącej deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu przewidzianej w art. 138i ust 1 zmienianej ustawy przez agencje celne,
- określenie momentu w którym kwota podatku VAT ma zostać pokazana kupującemu.

Za wystarczające uznano przekazanie informacji o podleganiu transakcji pod e-Commerce VAT i wyliczonej kwocie VAT z tytułu danej transakcji nawet już po dokonaniu zapłaty. Uwzględnione uwagi znalazły swoje odzwierciedlenie w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 29.01.2012r.

Większość zmian których dokonano w projekcie w stosunku do projektu pierwotnego ma charakter techniczny, doprecyzowujący i wynika z uznanych przez Ministerstwo Finansów uwag zgłoszonych na etapie konsultacji. Zmiany te są nieliczne i nie mają charakteru systemowego, nie wpłyną również na efektywność narzędzi wprowadzanych w pakiecie e-commerce. Ministerstwo Finansów w udzielonych na wyrażone w toku konsultacji stanowiska odpowiedziach, upatruje efektywności rozwiązań z pakietu e-commerce w przeniesieniu pełnej odpowiedzialności za niezapłacony podatek VAT na operatorów interfejsów elektronicznych oraz działających w ich imieniu pośredników. Ministerstwo Finansów zauważyło również, że obecnie dostawcy bazowi są podatnikami VAT, a i tak egzekucja obowiązków na gruncie VAT od takich podatników wydaje się problematyczna. Ministerstwo Finansów, w świetle przytoczonych argumentów nie wskazało jednak, w jaki sposób nowe rozwiązania miałyby doprowadzić do opodatkowania w szczególności towarów sprzedawanych za pośrednictwem

interfejsów elektronicznych z państw trzecich – głównie Chin. Ministerstwo Finansów wydaje się jednak świadome, że wprowadzane rozwiązania mogą okazać się nieskuteczne. Przewiduje ono, że w takim przypadku będą wprowadzane kolejne instrumenty poprawiające efektywność poboru VAT w obszarze e-commerce. W dniu 13 kwietnia 2021r. projekt ustawy przekazany został do Sejmu. Można z dużym prawdopodobieństwem założyć, że zmniejszenie możliwości bezpośredniej wysyłki z krajów trzecich do Polski towarów od których nie został zapłacony podatek VAT, spowoduje wzrost ilości krajowych przesyłek pocztowych - będzie się tak dziać na skutek wprowadzania przesyłek kierowanych do polskich adresatów poprzez inne kraje Unii Europejskiej i ich „nadawanie” u polskich operatorów.

Alternatywą dla dotychczas stosowanych mechanizmów uchylania się od opodatkowania, które w związku z wprowadzeniem rozwiązań przewidzianych w pakiecie e-commerce mogą napotkać pewne ograniczenia, jest rozwiązanie wykorzystujące do dokonania oszustwa procedurę celną 42. Towary wprowadzane na obszar celny Unii Europejskiej w ramach tej procedury nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w państwie, na terytorium którego dokonany został import towaru. Artykuł 143 ust. 1 lit. d) Dyrektywy VAT wprowadza zwolnienie w imporcie towarów z państwa trzeciego do państwa członkowskiego, jeżeli po imporcie następuje dostawa wewnątrzspółnotowa, dokonana przez importera i zwolniona z VAT zgodnie z art. 138 tej Dyrektywy. Oznacza to, że zgodnie z Dyrektywą import towarów, które są następnie przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów jest zwolniony z VAT. Takie rozwiązanie powoduje, że część importowanych towarów jest przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy do podmiotu, który okazuje się w rezultacie znikającym podatnikiem. Towar będący przedmiotem transakcji jest następnie sprzedawany w szarej strefie bez należnego podatku VAT. Warunkiem wystąpienia tego typu oszustwa podatkowego jest wykorzystanie znikającego podatnika czyli tzw. „słupa”. W momencie dokonywania importu administracja podatkowa nie jest w stanie określić czy podatek do którego towar zostanie sprzedany w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów okaże się znikającym podatnikiem. Istotą tego mechanizmu jest wprowadzanie na obszar celny Wspólnoty towarów nieopodatkowanych należnym podatkiem VAT. Swoboda przepływu towarów na wspólnym rynku powoduje, że jeżeli transakcje są dokonywane w ramach oszustwa podatkowego, brak jest jakiegokolwiek możliwości określenia miejsca, do którego taki towar jest ostatecznie przewieziony. Przedstawiony schemat działania powoduje, że możliwe jest wprowadzenie na terytorium UE towarów nie podlegających opodatkowaniu. Taki sposób działania ma

oczywiście charakter nielegalny, jednak trudność w zidentyfikowaniu organizatorów procedury powoduje, że w praktyce jest bardzo łatwy do zastosowania. Bardzo istotną przeszkodę w wyeliminowaniu tego rodzaju nadużyć stanowi fakt, że państwo członkowskie do którego dokonywany jest import nie ponosi z tytułu oszukańczego wykorzystania procedury celnej 42 strat budżetowych. Dla tego państwa nie stanowi problemu niezapłacony przez znikającego podatnika podatek VAT, ponieważ uszczuplenie należności budżetowych ma miejsce w innym państwie UE. W konsekwencji państwo członkowskie do którego towar jest importowany nie jest zainteresowane w aktywnym rozpoznawaniu i wykrywaniu tego rodzaju przestępstw skarbowych. Co niemniej istotne, zwalczaniem tak skonstruowanej nielegalnej działalności nie jest często również zainteresowane państwo, do którego towar miał zostać przemieszczony w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Towar, który jest przedmiotem oszukańczego łańcucha może zostać sprzedany w szarej strefie w jakimkolwiek innym państwie członkowskim UE. I tylko to państwo członkowskie ponosi faktyczne straty budżetowe z tytułu nieopodatkowanej sprzedaży tych towarów na swoim terytorium. Dla zobrazowania w jaki sposób odbywa się nieopodatkowane wprowadzenie na terytorium UE towarów można posłużyć się przykładem. Towar wysyłany z Chin jest importowany przez podmiot zarejestrowany dla celów podatku VAT na terytorium Niemiec⁸². Poprzez port w Hamburgu towar trafia na obszar celny Wspólnoty. Ponieważ importer deklaruje, że towar będzie następnie przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej do Bułgarii, administracja niemiecka nie pobiera należnego podatku VAT. Odpowiednie zapisy niemieckiej ustawy, oparte na Dyrektywie VAT pozwalają na zastosowanie w tym przypadku zwolnienia w związku z wykorzystaniem przez importera procedury celnej 42. Podmiot zarejestrowany dla celów podatku VAT na terytorium Bułgarii okazuje się być znikającym podatnikiem a towar nigdy nie trafia do miejsca pierwotnego przeznaczenia. Jest on przemieszczany na terytorium Polski, gdzie następnie, w sposób charakterystyczny dla funkcjonowania szarej strefy zostaje sprzedany na lokalnym bazarze lub nadany u operatora pocztowego. Należny podatek VAT nie zostanie oczywiście odprowadzony. Podobna sytuacja będzie miała miejsce wtedy, gdy towar zostanie nadany u polskiego operatora pocztowego przez podmiot prowadzący działalność na terytorium Unii Europejskiej.

⁸² Vide § 21a UStG

Cechą charakterystyczną tych operacji jest jednak to, że po pierwsze będą to hurtowe wolumeny przesyłek, a po drugie będą nadawane u polskich operatorów pocztowych (świadczących usługi pocztowe, w tym kurierskie na terenie Polski). Zaprezentowany przykład jasno pokazuje, że zarówno dla budżetu Niemiec jak i Bułgarii opisany łańcuch transakcji pozostaje neutralny. Strata budżetowa występuje natomiast jedynie w Polsce. Nietrudno o prosty wniosek, że zaprezentowany mechanizm nie może zostać wyeliminowany przez jedno państwo członkowskie, w tym przypadku Polskę. Dopiero intensywne czynności kontrolne i dochodzeniowo-śledcze prowadzone przez stronę niemiecką, we współpracy ze stroną bułgarską mogłyby wyeliminować lub znacznie ograniczyć skalę dokonywanych w zaprezentowanym przykładzie oszustw. Polska nie ma w tym przypadku możliwości rozpoznania i przeciwdziałania funkcjonowania łańcuchom nielegalnych transakcji.

Do pełnego rozwiązania tego problemu konieczne jest wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych i organizacyjnych na poziomie całej UE, tym bardziej, że jak wskazują np. obecnie procedowane zmiany legislacyjne w Niemczech, wdrożenie tzw. pakietu VAT e-commerce w Niemczech jest dokonywane w taki sposób, by tamtejsze organy podatkowo-celne znacznie mniejszą uwagę przywiązywały do towarów, których adresatami nie są podmioty w Niemczech. Sytuacja ta potwierdza, że powyższy mechanizm może być wykorzystywany do nadsyłania przesyłek spoza Unii Europejskiej przez np. niemieckie porty w taki sposób, by nie doszło do uiszczenia VAT w Polsce. Powyższe nie oznacza jednak, że państwo członkowskie do którego trafia poza jakąkolwiek kontrolą towar jest całkowicie bezbronne. Istnieje szereg rozwiązań systemowych i kontrolnych, które mogą ograniczyć znacznie nieuczciwe praktyki.

Dobrze zorganizowany, przemyślany i konsekwentnie realizowany program uszczelniania systemu podatkowego oraz ograniczania szarej strefy może wyeliminować lub znacznie ograniczyć skalę dokonywanych oszustw. W ostatnich latach Polska wypracowała wiele rozwiązań i narzędzi, które doprowadziły do zmniejszenia skali tzw. oszustw karuzelowych (zwłaszcza w sektorze paliwowym) i mogą być one również skutecznie wykorzystywane w ograniczaniu nielegalnych łańcuchów transakcji, opartych o zastosowanie procedury celnej 42. Do tych rozwiązań należą przede wszystkim systemy gromadzenia i przetwarzania danych o dokonywanych przez podatników transakcjach. W ramach systemów - JPK, STIR oraz SENT gromadzone są dane wystarczające do szybkiego i dokładnego wykrywania dokonanych nadużyć. Administracja skarbową mając dostęp do informacji o wystawianych fakturach (JPK), przepływów na rachunkach bankowych (STIR) oraz fizycznego przemieszczania wybranych

towarów (SENT) ma wystarczającą ilość informacji, żeby przy zastosowaniu zaawansowanych algorytmów, sztucznej inteligencji i uczenia maszynowego identyfikować większość nieprawidłowości i wyłudzeń podatku VAT. Co więcej dobrze skonstruowany system analityczny pozwala na prognozowanie, gdzie i kiedy takie nadużycia mogą mieć miejsce. Do sprawnego wykorzystania analiz identyfikujących łańcuchy nielegalnych transakcji niezbędne są dobrze zorganizowane i potrafiące wykorzystywać efekty pracy analitycznej służby skarbowe. Istotnym elementem systemu przeciwdziałania oszustwom w VAT jest prawidłowe identyfikowanie podmiotów, które wiedziały lub powinny były wiedzieć, że uczestniczą w działalności służącej popełnianiu przestępstw. Ich solidarna odpowiedzialność w przypadku niedochowania należytej staranności pozwala na znaczne zwiększenie poziomu ostrożności w doborze kontrahentów oraz sposobie przeprowadzania transakcji. Podobne do wymienionych wyżej rozwiązań można zastosować również w celu ograniczenia skali uchylania się od opodatkowania w obszarze e-commerce. Po 1 lipca 2021r. nasileniu może ulec masowe wysyłanie krajowych przesyłek listowych zawierających nieopodatkowane towary wprowadzone na obszar celny UE. Dlatego warto rozważyć implementację systemu opartego na solidarnej odpowiedzialności operatorów pocztowych przyjmujących do wysyłki duże ilości (wolumeny) przesyłek od jednego podmiotu krajowego, unijnego, lub poza unijnego, który samodzielnie dostarcza przesyłki do operatora pocztowego w Polsce. Zastosowanie powinno w tym wypadku znaleźć również domniemanie, o którym mowa w niniejszym raporcie, zgodnie z którym jeżeli przesyłka ma grubość powyżej 20 mm uznaje się, że zawiera ona towar. W takiej sytuacji operator pocztowy byłby zobowiązany do dochowania należytej staranności w weryfikowaniu, czy podmiot dokonujący masowej wysyłki nie jest ogniwem łańcucha służącego działalności przestępczej. Nałożenie na operatorów mechanizmu solidarnej odpowiedzialności za uiszczenie podatku od towarów i usług, co do którego operator pocztowy mógł i powinien zakładać, że nie jest uiszczony, spowodowałoby znaczące ograniczenie wolumenu takich przesyłek. Takie rozwiązanie wymaga odpowiednich rozwiązań legislacyjnych i organizacyjnych po stronie operatorów pocztowych, jednak pozwalałoby ono znacznie ograniczyć skalę nieopodatkowanych towarów doręczanych do polskich adresatów na adresy zlokalizowane w Polsce. Operacja ta wydaje się być łatwiejsza do przeprowadzenia niż dokonane w przeszłości operacje uszczelnienia VAT i akcyzy w sektorze paliwowym, tym bardziej, że już dziś każdy operator pocztowy w Polsce ma obowiązek identyfikacji i raportowania do Prezesa UKE ilości przesyłek o grubości powyżej 20mm i to pod rygorem odpowiedzialności do wysokości 2% przychodów z ostatniego roku obrotowego za

niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie tego obowiązku⁸³. Przekazywane organowi regulacyjnemu dane o wolumenach powinny również zawierać informację o listach o grubości poniżej 20mm, gdy operator posiada uzasadnioną wiedzę, że zawierają one towary (np. ze względu na nadawcę). Tym samym raportowanie do Prezesa UKE już dzisiaj zawiera elementy modelu KYC (ang. Know Your Customer)⁸⁴, który z powodzeniem został zastosowany w walce z wyłudzeniami VAT w innych obszarach. Obowiązki sprawozdawcze wobec UKE są zatem bardzo szerokie, co potwierdzają załączone do niniejszego raportu materiały szkoleniowe Prezesa UKE dla operatorów pocztowych. Dodatkowego podkreślenia wymaga również fakt, że identyfikacja tras przesyłek, od których nie pobrano VAT jest stosunkowo łatwa, cechą charakterystyczną tego rodzaju zakupów jest bowiem to, że po nabyciu towaru na danej platformie spoza Unii Europejskiej, dochodzi do fizycznego doręczenia przesyłki przez operatora pocztowego. Przesyłki te są zazwyczaj monitorowane, bowiem nadany jest im unikalny numer, w oparciu, o który można ustalić statusy, a często i lokalizację poszczególnych etapów transportu przesyłki, dane te bez problemów mogą być wykorzystane w drodze odpowiednich czynności operacyjnych, a to oznacza, że organy celno-skarbowe mają proste, szybkie i skuteczne narzędzie do identyfikacji tras w oparciu, o które dochodzi do de facto przemytu. Danymi tymi można podzielić się z poszczególnymi operatorami pocztowymi, którzy mogą być zobligowani do adekwatnej reakcji, w tym również do zablokowania kontrahenta dopuszczającego się przemytu. Wyjaśnienia wymaga również fakt, że rezygnacja z ww. monitorowania przesyłki przez nadawców nie wydaje się możliwa, jest to bowiem istotne narzędzie służące bezpieczeństwu towarów. Brak monitorowania oznacza natychmiastowy spadek skuteczności doręczeń, gdyż w takim przypadku dochodzi do ograniczenia kontroli przez operatorów nad przesyłką, co oznacza wzrost utrat przesyłek i drastyczny spadek jakości usług logistycznych.

⁸³ Vide art. 126a ustawy prawo pocztowe.

⁸⁴ Rodzaj procedury należytej staranności wywodzący się z sektora finansowego, który ma na celu identyfikowanie kontrahentów i uzyskiwanie określonych informacji niezbędnych do przeprowadzania z nimi transakcji.

VII. Doświadczenia wybranych krajów UE w uszczelnianiu poboru VAT w e-commerce

Problem nieskutecznego poboru podatku VAT od towarów importowanych na teren UE w drodze przesyłek pocztowych jest powszechny w całej UE. Poszczególne kraje od kilku lat we własnym zakresie próbują wdrażać środki zaradcze w celu jego rozwiązania.

1. Szwecja

Rodzaj procedury należytej staranności wywodzący się z sektora finansowego, który ma na celu identyfikowanie kontrahentów i uzyskiwanie określonych informacji niezbędnych do przeprowadzania z nimi transakcji. W związku z dużą popularnością tanich gadżetów z Chin, w Szwecji powszechne stało się zjawisko ich zakupu za pomocą chińskich platform internetowych. Ogromna ilość zamówień i brak systemu zarządzania podatkiem VAT skutkowały tym, że większość szwedzkich klientów nie uiszczala podatku VAT od przesyłek.

W dniu 20 stycznia 2018 roku odbyło się spotkanie szwedzkiego operatora wyznaczonego (PostNord) z organami celnymi. PostNord został zobowiązany do stworzenia skoordynowanego systemu poboru podatku VAT od przesyłek dostarczanych spoza UE.

W tym celu PostNord uruchomił terminal w Örebro z 250 osobową załogą oraz dokonał niezbędnych modyfikacji swojej platformy informatycznej. System poboru podatku VAT został zorganizowany następująco:

- w momencie, gdy przesyłka spoza UE dociera do Szwecji, PostNord oblicza kwotę podatku VAT, do której zapłaty zobowiązany jest adresat przesyłki (stawka 25%, podstawą jest cena towaru),
- PostNord ustalił opłatę administracyjną (tzw. **Kinaavgift**) w wysokości 75 koron szwedzkich (SEK) za czynności związane z deklaracją podatku VAT, dla towarów o wartości mniejszej niż 1 600 SEK,
- Klient otrzymuje powiadomienie o wysokości podatku VAT, opłat celnych i Kinaavgift,

- Kwota podatku VAT, opłaty celne oraz Kinaavgift, muszą być uiszczone przez adresata przesyłki przed skierowaniem przesyłki do centrum dostaw,
- zapłata Kinaavgift równoznaczna jest z upoważnieniem PostNord jako bezpośredniego agenta celnego⁸⁵,
- w przypadku braku zapłaty należności VAT i Kinaavgift, przesyłka jest zwracana do nadawcy.

Przykład:

Koszt towaru w sklepie Wish: 9 SEK

Koszt towaru po doliczeniu VAT i opłat: 9 SEK + 18 SEK (przesyłka) + 75 SEK (KinaPaket) + 25% x 9 SEK (VAT) = 104 SEK

Koszty obsługi podatku VAT przez PostNord wynoszą **285%**⁸⁶

Warunki wyznaczenia PostNord jako bezpośredniego agenta celnego, przyjęte zostały przez szwedzkie organy celne w dniu 1 marca 2018 roku⁸⁷.

Równoległe z wprowadzeniem powyższego systemu PostNord toczy negocjacje z największymi chińskimi platformami zakupowymi, aby docelowo wprowadzić system poboru podatku VAT **w momencie złożenia zamówienia w sklepie internetowym**⁸⁸. Wydaje się, że takie rozwiązanie byłoby najkorzystniejsze z perspektywy Unii Europejskiej i należy do niego dążyć.

Zawarta została już pierwsza umowa między PostNord, a chińskim sklepem - Wish, na mocy której:

- Wish będzie uwzględniał podatek VAT w cenie towaru oferowanego w sklepie internetowym,

⁸⁵ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12339754/katalog/12732430#12732430>

⁸⁶ Vide § 21a UStG

⁸⁷ Vide art. 126a ustawy prawo pocztowe.

⁸⁸ Rodzaj procedury należytej staranności wywodzący się z sektora finansowego, który ma na celu identyfikowanie kontrahentów i uzyskiwanie określonych informacji niezbędnych do przeprowadzania z nimi transakcji.

- Podatek VAT naliczany będzie **w momencie złożenia zamówienia** przez klienta⁸⁹,
- Pobrany VAT będzie musiał zostać przesłany przez Wish do szwedzkich organów podatkowych,
- Postnord zakupił sprzęt do skanowania, który ograniczy ręczną pracę w terminalu Örebro,
- Podatek VAT zostanie **automatycznie zadeklarowany**, w momencie gdy PostNord przeskanuje przesyłkę,
- Kinaavgift, jako opłata administracyjna za obsługę procesu deklaracji VAT pozostanie w niższej wysokości (z zapowiedzi wynika, że będzie to ok. 10 koron szwedzkich)⁹⁰

Naliczenie podatku VAT bezpośrednio przy zakupie spowoduje, że Klient nie będzie musiał się martwić procesem jego poboru oraz deklaracji. Dodatkową zaletą opisanego systemu jest fakt zdigitalizowania wszystkich informacji o przesyłkach nadanych z Chin. Dzięki temu operator pocztowy będzie posiadał informacje o ilości przesyłek i ich adresatach z wyprzedzeniem.

Przed wprowadzeniem skoordynowanego systemu poboru VAT do terminalu PostNord w Arlanda dostarczano ok. **120 000 do 150 000 przesyłek dziennie**.

W niespełna **3 miesiące** po wprowadzeniu opłaty administracyjnej Kinaavgift, drastycznie spadło zainteresowanie zakupem gadżetów z Chin wśród Szwedów. Obecnie do terminala Arlanda dostarczane jest około **15 000 przesyłek dziennie**⁹¹.

Ilość przesyłek zmniejszyła się zatem **10-krotnie**⁹². Na skutek zmniejszonego napływu przesyłek:

- personel w Örebro został zmniejszony już o ponad połowę,
- niektóre zadania zostały przeniesione do innych terminali.

⁸⁹ <http://www.ehandel.se/Da-raknar-PostNord-med-att-Kinaavgiften-forsvinner,12613.html>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁹⁰ <https://www.kamerabild.se/nyheter/postnord-slopar-avgift-for-paket-fran-wish>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁹¹ <https://www.breakit.se/artikel/13541/postnords-terminal-som-hanterar-kinapaket-laggs-ner>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁹² <https://www.expressen.se/dinapengar/postnord-tar-bort-avgift-pa-kina-paket/>, dostęp: 18 listopada 2020r.

Z informacji prasowych z kwietnia 2018 r. wynika, że koszty zarządzania poborem VAT od przesyłek spoza UE przewyższyły przychody z poboru podatku⁹³. Zdaniem PostNord przyczyną takiego stanu rzeczy, był krótki okres od momentu wdrożenia rozwiązania i spodziewana jest zmiana tej tendencji.

Podczas konferencji WIK, która miała miejsce w dniu 9-10 grudnia 2019 roku⁹⁴, przedstawiciel szwedzkiego regulatora rynku pocztowego (PTS) przedstawił prezentację i wnioski podsumowujące przeszło 1,5 roku działania skoordynowanego systemu poboru podatku VAT od przesyłek dostarczanych spoza UE. W wystąpieniu podkreślono, że początkowe załamanie się wolumenu przesyłek dostarczanych z Chin spowodowane było przede wszystkim zbyt szybkim wprowadzeniem rozwiązania, z pominięciem konsultacji społecznych, odpowiedniego *vacatio legis* i przygotowania z odpowiednim wyprzedzeniem kampanii informacyjnej przygotowującej szwedzkich konsumentów na nowe rozwiązania. Jednakże po pierwotnym, negatywnym nastawieniu społeczeństwa do wdrażanego rozwiązania, w chwili obecnej wolumen obsługiwanych przesyłek z Chin ustabilizował się, a dzięki wdrożonemu rozwiązaniu:

- ogólny wolumen przesyłek z Chin spadł – ale jest w pełni kontrolowany przez operatora pocztowego,
- nie odnotowano wzrostu wolumenu przesyłek dostarczanych do Szwecji poprzez inne państwa.

Wdrożony system skoordynowanego poboru VAT od przesyłek pocztowych jest obecnie usprawniany, poprzez włączenie do procesu zaawansowanych maszyn i systemów informatycznych (np. systemy *machine learning*).

⁹³ <http://www.ehandel.se/En-miljon-Kinapaket-mottagna---PostNord-gor-storforlust,12447.html>, dostęp: 18 listopada 2020r.

⁹⁴ <https://www.wik.org/index.php?id=1152&L=1>, dostęp 18 listopada 2020r.



Jak już wspomniano, z uwagi na plany wprowadzenia od 2022 roku nowego podatku w związku z wykorzystywaniem chemikaliów do produkcji odzieży i obuwia, dodatkowa opłata administracyjna za zgłoszenie przesyłki z Chin może wynieść nawet 200 koron szwedzkich (SEK) w porównaniu do obecnych 75 koron szwedzkich (SEK). Podniesienie opłaty uzasadnione jest w tym wypadku zaangażowaniem po stronie PostNord większej liczby zasobów do procesu poboru nowego podatku, który w przypadku zakupów online naliczany ma być od kilograma odzieży i butów. Przy czym sprzedawca, który będzie w stanie wykazać, że towary nie są toksyczne i nie zawierają zabronionych chemikaliów, będzie miał prawo do odzyskania 95% podatku. Podatek chemiczny ma na celu wycofanie z rynku niebezpiecznych produktów (z zabronionymi chemikaliami), a jego wprowadzenie odroczone na 2022 rok w związku z pandemią⁹⁵.

Warto zauważyć, że wraz ze spadkiem wolumenu odnotowano zmniejszenie straty PostNord, spowodowane najprawdopodobniej zmniejszeniem się wolumenu nierentownych przesyłek, z uwagi na regulacje terminal dues UPU.

2. Norwegia

W Norwegii stosowane są różne uproszczenia w poborze cel i podatku VAT w zależności od podmiotu dokonującego deklaracji z tytułu importu. W przypadku klientów prywatnych dokonujących zakupów za pośrednictwem e-sklepów, zwykle operator pocztowy lub kurier przeprowadza odprawę celną w imieniu zamawiającego. Dla podmiotów gospodarczych

⁹⁵ <https://www.svt.se/nyheter/inrikes/postnord-hojer-avgiften-for-paket-fran-lander-utanfor-eu>, dostęp: 18 listopada 2020r.

w określonych przypadkach przewidziano możliwość występowania o upoważnienie do sporządzania wspólnych deklaracji.

Mając na uwadze ogólnościowy trend w uszczelnianiu systemu poboru należności publicznoprawnych z tytułu dokonywania zakupów za pośrednictwem platform internetowych, połączony z dążeniem do uproszczenia metod tego poboru, norweski parlament przekazał do publicznych konsultacji projekt uproszczenia rozliczeń VAT w e-commerce z tytułu dostaw towarów o nieznacznej wartości⁹⁶.

Propozycja obejmowała przerzucenie odpowiedzialności za podatek VAT z tytułu importu towarów o nieznacznej wartości przez konsumentów na sprzedawców oraz internetowe sklepy/platformy. Założeniem projektu było udostępnienie sprzedawcom i platformom internetowym systemu umożliwiającego uproszczoną deklarację i zapłatę podatku VAT z tytułu dostaw towarów o nieznacznej wartości w relacji B2C. System ma stanowić rozwinięcie istniejącego systemu VOES (uproszczony schemat VAT dla rozliczeń transakcji sprzedaży usług elektronicznych w relacji B2C).

W projekcie wskazano na podobieństwo systemu do australijskiego modelu poboru podatku GST z tytułu importu towarów o nieznacznej wartości, który został uruchomiony z dniem 1 lipca 2018 roku⁹⁷.

3. Holandia

Z kolei w Holandii przedsiębiorcom od 2016 roku udostępniono elektroniczny system przyspieszający rozliczenia importowe dla towarów sprzedawanych i kupowanych w e-commerce o nazwie VENUE. Usprawnienie dostaw umożliwia opcja złożenia uproszczonej deklaracji importowej z wyprzedzeniem, przy czym korzystanie z systemu wymaga wcześniejszego uzyskania pozwolenia.

System VENUE umożliwia uproszczoną deklarację importowanych przesyłek o wartości nieprzekraczającej 22 EUR, które są zwolnione z opłat celnych i podatku VAT. Jeżeli wartość importowanej przesyłki przekracza 22 EUR, a w przypadku eksportu – 1.000 EUR, taka przesyłka może być również zadeklarowana za pośrednictwem systemu VENUE, przy czym konieczna jest w takim przypadku dodatkowa deklaracja (AGS)⁹⁸.

⁹⁶https://www.regjeringen.no/contentassets/c63e3333274a4a05b4b41045eedd7695/vat_on_import_of_low_value_goods.pdf, dostęp 18 listopada 2020r.

⁹⁷ <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/gst-on-low-value-imported-goods/information-for-operators-of-electronic-distribution-platforms/>, dostęp 18 listopada 2020r.

⁹⁸ <http://www.bgscustoms.eu/venue>, dostęp 18 listopada 2020r.

VENUE w założeniu ma być systemem upraszczającym rozliczenia w zakresie importu/eksportu towarów kupowanych za pośrednictwem platform internetowych, w okresie ostatecznego ustalenia zasad i zakresu środków przejściowych w odniesieniu do stosowania Wspólnotowego Kodeksu Celnego, który to okres kończy się w styczniu 2021 roku⁹⁹. Z uwagi na wysoki stopień automatyzacji systemu za pośrednictwem VENUE możliwa jest obsługa dużych wolumenów przesyłek, zarówno w relacjach B2B, B2C jak i B2B2C¹⁰⁰.

⁹⁹ <https://www.aircargonews.net/cargo-airport/viaeuropa-opens-e-hub-in-liege-to-help-process-e-commerce-tsunami/>, dostęp 18 listopada 2020r.

¹⁰⁰ <https://www.yourcargocontact.com/news-118-1st-venue-ecommerce-license-within-the-netherlands.html>, dostęp 18 listopada 2020r.

VIII. Podsumowanie

Warunki umożliwiające korzystanie ze zwolnień celnych i podatkowych w handlu elektronicznym w praktyce nie są skutecznie weryfikowane przez właściwe organy, co powoduje nieuzasadnione korzystanie z tych zwolnień. Sprzedawcy spoza terytorium Wspólnoty często zaniżają wartość celną przesyłek, w celu uniknięcia zapłaty cła i podatku od przesyłanych towarów, a także opisują przesyłki w sposób niezgodny z rzeczywistością – deklarując, że przesyłki te zawierają towary objęte zwolnieniem (tj. próbki, prezenty, itp.).

W konsekwencji dochodzi do unikania obowiązku uiszczania należności publicznoprawnych od towarów zakupionych przez konsumentów za pośrednictwem platform i sklepów internetowych (w szczególności z terytorium Azji), w szczególności zapłaty należnego podatku VAT.

Przyczyną takiego stanu rzeczy jest również nieefektywny system poboru VAT od przesyłek pocztowych. Skala zamówień u zagranicznych sprzedawców internetowych oraz brak systemu uproszczonego deklarowania podatku VAT od importu dla klientów tych sklepów uniemożliwia skuteczną egzekucję należności podatkowych od przesyłek e-commerce. Organy celne nie są w stanie zweryfikować ogromnej ilości przesyłek zawierających towary importowane spoza UE szczególnie, że ich wartość jest określana na podstawie deklaracji celnej, a ta jest weryfikowana jedynie wrywkowo (w drodze otwarcia i sprawdzenia rzeczywistej zawartości przesyłki).

Nierzadko do importu towarów dochodzi poprzez przesyłanie ich z zagranicy w przesyłkach listowych, które co do zasady winny zawierać korespondencję (lub druk), a nie towary. Powoduje to dodatkową trudność związaną z brakiem możliwości wyselekcjonowania z przesyłek listowych przesyłek zawierających towar, którego import podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zjawisko to prowadzi do zakłócenia konkurencji pomiędzy przedsiębiorcami - zagraniczni sprzedawcy mogą oferować swoje towary w niższej cenie i z niższymi kosztami dostawy (lub bez takich kosztów) co stawia ich w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do europejskich sprzedawców. Dodatkowo luka w opodatkowaniu VAT w handlu elektronicznym prowadzi do strat polskiego budżetu, jak również budżetów państw poszczególnych krajów członkowskich Wspólnoty.

Państwa Wspólnoty są świadome problemu nieprzestrzegania przepisów VAT od sprzedaży za pośrednictwem platform internetowych i prowadzą działania w celu uszczelnienia systemu

poboru podatku VAT w e-commerce, w ramach działań na rzecz jednolitego unijnego obszaru VAT.

Proponowane zmiany Dyrektywy VAT nie rozwiążą jednak wszystkich problemów związanych z unikaniem opodatkowania w handlu elektronicznym, co zauważają same instytucje europejskie.

Pomimo przyjętych przepisów Dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 oraz Dyrektywy Rady (UE) 2019/1995, które mają zostać implementowane do porządków krajowych, w dalszym zakresie utrzymywać się będą problemy związane z nadawaniem z krajów trzecich (głównie Chin), listów zawierających towary, które powinny podlegać opodatkowaniu. Podobnie stosowane będą praktyki polegające na zaniżaniu wartości przesyłek czy oznaczaniu towarów zawartych w przesyłkach jako prezenty lub próbki.

Stwarza to niepowtarzalną okazję do podjęcia inicjatywy legislacyjnej na poziomie krajowym, i wykorzystania obowiązujących przepisów w sprawie transgranicznych usług doręczania przesyłek, do stworzenia kompleksowego mechanizmu uszczelnienia poboru należności publicznoprawnych od przesyłek pocztowych zawierających towary importowane spoza UE. Rozwiązanie tego typu leży w interesie nie tylko Skarbu Państwa, ale przede wszystkim polskich przedsiębiorców, krajowych operatorów pocztowych oraz organów podatkowych i celnych.

Istotą przedstawionych w raporcie propozycji rozwiązań, zakładających domniemanie, zgodnie z którym przesyłki spoza UE zawierają towar o określonej wartości jest udział adresata w określaniu charakteru przesyłki oraz ustalaniu jej wartości. Adresat może wykazać, że nabywany przez niego towar korzysta ze zwolnienia w podatku VAT lub opłat celnych ewentualnie, że wartość tej przesyłki jest niższa niż przyjęta przez ustawodawcę.

W przypadku braku działań adresata zakładana jest bierna akceptacja domniemania co do charakteru oraz wartości przesyłki. W obecnym stanie prawnym adresat nie bierze udziału w procesie ustalania charakteru oraz wartości przesyłki. Powoduje to brak ryzyka po stronie adresata, pomimo tego, że to adresat powinien ponosić ciężary należności celnych i podatkowych.

Biorąc pod uwagę wyrażone przez Ministerstwo Finansów istotne zastrzeżenia co do kwestii określania wartości towarów zawartych w przesyłce, dalsze prace zmierzające do wypracowania nowych rozwiązań wydają się konieczne. Nowe rozwiązania mogłyby opierać się również na zaangażowaniu systemu finansowego w poborze podatku VAT od płatności dotyczących zakupionych towarów, funkcjonowaniu portalu do składania uproszczonych deklaracji celno-podatkowych, indywidualnych porozumieniach z platformami handlowymi czy też wprowadzeniu krajowych przepisów o solidarnej odpowiedzialności tych platform.