
XXX. SPRZEDAŻ TOWARÓW NA ODLEGŁOŚĆ – WSTO I SOTI

1. Wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość – WSTO

WSTO jest rodzajem dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów – z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub
- b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub
- c) każdym innym podmiotem niebędącym podatnikiem

– przy czym dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (towarami instalowanymi lub montowanymi z próbnym uruchomieniem lub bez niego).

Uwaga



WSTO to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę (również pośrednio) z jednego państwa UE do innego państwa UE, dokonana na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, którzy nie mają obowiązku rozliczania WNT. Dostawa towarów obejmuje także przypadki, gdy dostawca pośrednio uczestniczy w transporcie lub wysyłce tych towarów.

Zgodnie z art. 5a unijnego rozporządzenia wykonawczego uznaje się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym gdy dostawca uczestniczy pośrednio w wysyłce lub transporcie towarów, w szczególności w przypadkach gdy:

- a) dostawca zleca podwykonanie wysyłki lub transportu towarów osobie trzeciej, która dostarcza towary nabywcy;
- b) wysyłka lub transport towarów dokonywane są przez osobę trzecią, ale dostawca ponosi całkowitą lub częściową odpowiedzialność za dostarczenie towarów nabywcy;
- c) dostawca wystawia fakturę i pobiera od nabywcy opłaty za transport lub wysyłkę, a następnie przekazuje je osobie trzeciej, która organizuje wysyłkę lub transport towarów;
- d) dostawca zachęca nabywcę w dowolny sposób do skorzystania z usług w zakresie dostarczania towarów świadczonych przez osobę trzecią, umożliwia kontakt nabywcy i osoby trzeciej lub przekazuje w inny sposób tej osobie informacje niezbędne do dostarczenia towarów nabywcy.

Towarów nie uważa się jednak za wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w przypadku gdy nabywca transportuje te towary samodzielnie lub z udziałem osoby trzeciej organizuje dostarczanie tych towarów, a dostawca nie bierze udziału bezpośrednio ani pośrednio w organizacji lub pomocy w organizacji wysyłki lub transportu tych towarów. Katalog wskazanych w art. 5a rozporządzenia 282/2011 czynności uznawanych za „pośrednie” uczestnictwo podatnika w wysyłce lub transporcie towarów pozostaje otwarty, zatem kwestia oceny, czy podatnik jest zaangażowany „pośrednio”, czy też nie, powinna podlegać indywidualnej weryfikacji, w odniesieniu do każdej transakcji z osobna.

WSTO nie występuje, jeśli dostarczane towary są nowymi środkami transportu lub towarami instalowanymi lub montowanymi (z próbnym uruchomieniem lub bez niego).

1.1. Miejsce opodatkowania WSTO

Zanim przejdziemy do omówienia zasad dotyczących miejsca opodatkowania WSTO, należy podkreślić, że celem wprowadzenia WSTO jest pełniejsza realizacja zasady opodatkowania w miejscu konsumpcji towarów.

Miejsce opodatkowania dostawy WSTO stanowi wyjątek od reguły ogólnej, zgodnie z którą miejscem opodatkowania towarów wysyłanych lub transportowanych jest państwo, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki/transportu. **Art. 22 ust. 1 pkt 1a wskazuje, że miejscem dostawy towarów w przypadku WSTO jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.**

Zatem w przypadku WSTO dokonywanego dla nabywców z różnych państw unijnych podatek VAT będzie należny w kilku państwach członkowskich. Aby zadeklarować i opłacić podatek, dostawca może się zarejestrować w każdym z tych państw lub skorzystać z punktu kompleksowej obsługi – OSS w państwie członkowskim identyfikacji.

W przypadku gdy towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, dostawę towarów w ramach WSTO można uznać za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów, jeżeli dostawca otrzyma określone dokumenty przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy.

Trzeba jednak zasygnalizować, że zasada określona w art. 22 ust. 1a ustawy dotycząca miejsca opodatkowania WSTO, nie ma zastosowania w przypadku:

- **dzieł sztuki, antyków, towarów używanych, w tym używanych środków transportu** – jednak tylko wówczas, gdy podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z procedurą opodatkowania marży (w Polsce określoną w art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy), oraz
- **towarów będących przedmiotem dostawy na aukcji (licytacji)** w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, jeżeli ich dostawa jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzspółnotowej dostawie towarów.

Zgodnie z art. 22 ust. 1b ustawy o VAT warunkiem zastosowania obu wyłączeń, o których mowa powyżej, jest konieczność posiadania przez dostawcę dokumentów jednoznacznie potwierdzających dokonanie dostawy na zasadach określonych w przepisach dotyczących procedury opodatkowania marży lub w przepisach szczególnych dotyczących opodatkowa-

nia aukcji (licytacji) przez organizatora. Przy czym dotyczy to wyłącznie tych dostaw towarów, które dokonywane są z innego niż Polska państwa członkowskiego.

Kolejne odstępstwo od reguły dotyczącej miejsca opodatkowania WSTO zostało uregulowane w art. 22a ust. 1 ustawy. Przepis ten wymienia warunki, jakie muszą być spełnione łącznie, aby wykluczyć zastosowanie zasady opodatkowania WSTO w miejscu zakończenia transportu towarów. Zgodnie z tym przepisem opodatkowanie WSTO nie ma zastosowania w przypadku gdy:

- 1) dostawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego;
- 2) towary są wysyłane lub transportowane do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu podatnika;
- 3) całkowita wartość dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, jak i usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (TBE) świadczonych transgranicznie na rzecz konsumentów nie przekroczyła u podatnika w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10.000 euro lub jej równowartości wyrażonej w walucie krajowej państwa członkowskiego (wyrażona w złotych równowartość kwoty w euro wynosi 42.000 zł).

Uwaga



Jak wynika z Not wyjaśniających Komisji Europejskiej, próg 10.000 euro nie ma zastosowania, jeśli WSTO prowadzona jest z więcej niż jednego państwa członkowskiego. Aby próg ten miał zastosowanie, dostawca musi mieć siedzibę w jednym państwie członkowskim a towary muszą być wysyłane właśnie z tego państwa.

Próg 42.000 zł dotyczy łącznej sumy zarówno całkowitej wartości dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, jak i usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych (TBE) na rzecz konsumentów. Poniżej tego progu transakcje są opodatkowane w państwie członkowskim, w którym podatnik świadczący usługi TBE ma swoją siedzibę lub, w którym znajdują się te towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu.

Warto również przypomnieć, że podobny przepis dotyczący progu, który umożliwia zmianę miejsca opodatkowania obowiązuje od 1 stycznia 2019 r. w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych (TBE) na rzecz konsumentów.

Próg, o którym mowa, nie ma zastosowania do:

- WSTO dokonywanej przez dostawcę z siedzibą poza UE,
- krajowych dostaw towarów dokonywanych przez podmiot uznawany za dostawcę,
- dostaw towarów realizowanych przez dostawcę mającego siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w więcej niż jednym państwie członkowskim,
- świadczenia usług innych niż usługi telekomunikacyjne, nadawcze i świadczone drogą elektroniczną.

Jeżeli omawiany próg zostanie przekroczony w trakcie roku podatkowego, zasada ogólna opodatkowania w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów znajdzie zastosowanie począwszy od dostawy, w związku z którą przekroczono tę kwotę (art. 22a ust. 2 ustawy).

1.2. Wybór miejsca opodatkowania dostawy

Podatnik, który nie przekroczył progu sprzedaży w wysokości 42.000 zł, może opcjonalnie wybrać opodatkowanie WSTO oraz usług TBE w państwie konsumpcji.

Wybór następuje poprzez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego, w terminie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wyboru zawiadomienia o takim wyborze na formularzu VAT-29 składanym elektronicznie.

W terminie 30 dni od pierwszej transakcji po skorzystaniu z omawianej opcji, podatnik (z wyłączeniem podatnika korzystającego z tzw. procedury unijnej) jest obowiązany przedstawić naczelnikowi urzędu skarbowego dokument potwierdzający zawiadomienie właściwego organu podatkowego w innym państwie członkowskim o zamiarze rozliczania w tym państwie członkowskim podatku od wartości dodanej z tytułu WSTO.

Uwaga



Wybór miejsca dostawy w przypadku WSTO odnosi się do wszystkich dostaw, realizowanych do jednego lub więcej państw członkowskich konsumpcji.

Decyzja o wyborze miejsca opodatkowania wiąże podatnika przez okres dwóch kolejnych lat, licząc od dnia dokonania pierwszej dostawy rozliczanej w tym trybie. Powrót do rozliczania VAT od tych dostaw w Polsce będzie zatem możliwy najwcześniej po dwóch latach, po uprzednim zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z dokonanego wyboru (elektronicznie na formularzu VAT-29), przed początkiem miesiąca, w którym następuje rezygnacja (art. 22a ust. 5 i 6 ustawy o VAT).

Rezygnacja, podobnie jak wybór miejsca dostawy w przypadku WSTO, odnosi się do wszystkich dostaw realizowanych do jednego lub więcej państw członkowskich konsumpcji.

1.3. Stawka VAT dla WSTO

Stawką właściwą dla opodatkowania wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość jest stawka obowiązująca w państwie, w którym transakcja ta podlega opodatkowaniu. Podatnicy powinni więc sprawdzić jakie są obowiązujące stawki VAT w państwach członkowskich, na terytorium których opodatkowane są realizowane przez nich transakcje.

1.4. Fakturowanie wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość

Generalnie podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą tę transakcję, chyba że podatnik korzysta z procedury unijnej OSS i wówczas takiego dokumentu nie musi wystawiać (art. 106b ust. 1 pkt 2 ustawy).

Fakturowanie podlega natomiast przepisom państwa członkowskiego identyfikacji dostawcy.

Podatnikom korzystającym z OSS pozostawiono swobodę wyboru w zakresie fakturowania WSTO (art. 106b ust. 4a ustawy).

1.5. Obowiązek prowadzenia ewidencji

Podatnicy świadczący usługi TBE oraz dokonujący WSTO zostali zobowiązani do prowadzenia ewidencji, na podstawie której można określić wartość świadczonych przez nich usług i monitorować próg, o którym mowa w art. 22a ust. 1 pkt 3 oraz art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy. Obowiązek prowadzenia tej ewidencji będzie nadal aktualny nawet po przekroczeniu tego progu a informacja o fakcie przekroczenia progu będzie miała charakter pomocniczy.

Podatnicy muszą również posiadać dowody na dokonanie WSTO. W myśl art. 22a ust. 7 ustawy, dokumenty te łącznie muszą potwierdzać dostarczenie towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów (państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów) a podatnik musi je otrzymać przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej.

Brak spełnienia warunku, o którym mowa w art. 22a ust. 7 ustawy o VAT, nie skutkuje koniecznością wykazania takiej dostawy w ewidencji, za dany okres rozliczeniowy. W tym przypadku dostawca wykazuje tę dostawę w ewidencji za następny okres rozliczeniowy jako dostawę towarów na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie otrzymał dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy (art. 22a ust. 10 ustawy o VAT). Jeżeli dostawca otrzyma omawiane dokumenty po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy, jest on uprawniony do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał te dokumenty (art. 22a ust. 11 ustawy o VAT).

1.6. Zgłoszenie rejestracyjne

Należy również pamiętać, że dostawcy, których towary są zlokalizowane na terytorium kraju, posiadający siedzibę w Polsce bądź takiej siedziby nieposiadający, są obowiązani do rejestracji jako podatnicy VAT czynni. Wymóg ten dotyczy wszystkich dostawców, również takich, których WSTO podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim innym niż terytorium kraju. Elementem decydującym jest okoliczność posiadania na terytorium Polski towarów podlegających dostawie.

W przypadku WSTO dokonywanej przez dostawcę nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, którego towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się w Polsce, zgłoszenie rejestracyjne składa się do naczelnika urzędu skarbowego przed dniem dokonania dostawy. W takim przypadku została wyłączona możliwość zastosowania zwolnienia podmiotowego. Podatnicy z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim, którzy posiadają swoje towary na terytorium Polski muszą każdorazowo złożyć zgłoszenie rejestracyjne do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Obowiązek dotyczy również podatników, którzy wybiorą rozliczenie WSTO w ramach procedury unijnej OSS, przy założeniu, że ich towary znajdują się na terytorium kraju.

2. Sprzedaż na odległość towarów importowanych – SOTI

Sprzedaż na odległość towarów importowanych (SOTI) to dostawa towarów, które są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy gdy dostawca uczestniczy pośrednio w wysyłce lub transporcie towarów, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, pod warunkiem że spełnione są łącznie następujące warunki:

- a) dostawa jest dokonywana do podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, którzy nie mają obowiązku rozliczania WNT lub do podmiotu niebędącego podatnikiem (do konsumenta B2C);
- b) dostarczone towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

Dostawa towarów obejmuje także przypadki, gdy dostawca pośrednio uczestniczy w wysyłce lub transporcie tych towarów (podobnie jak w przypadku WSTO).

Towarów nie uważa się za wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w przypadku gdy nabywca transportuje towary samodzielnie lub z udziałem osoby trzeciej organizuje dostarczanie towarów, a dostawca nie bierze udziału bezpośrednio lub pośrednio w organizacji lub pomocy w organizacji wysyłki lub transportu towarów.

Bez znaczenia pozostaje fakt czy dostawca dokonujący SOTI posiada siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE czy poza jej granicami. Najistotniejsze jest aby towary w momencie ich dostawy znajdowały się poza terytorium UE.

Zgodnie z ogólną zasadą, miejscem opodatkowania dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę, nabywcę bądź osobę trzecią, jest miejsce w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu (art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy).

Miejscem dostawy w przypadku SOTI w myśl art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy – stanowiącym odstępstwo od ogólnej zasady – jest miejsce zakończenia wysyłki lub transportu towarów. Reguła ta ma zastosowanie w dwóch przypadkach:

- a) **jeżeli towary są importowane na terytorium innego państwa członkowskiego UE niż to, w którym kończy się wysyłka lub transport towarów** (art. 22 ust. 1 pkt 1b ustawy o VAT), czyli gdy państwo importu nie jest państwem przeznaczenia towarów;
- b) **jeżeli towary są importowane na terytorium państwa członkowskiego, w którym kończy się wysyłka lub transport towarów, pod warunkiem, że podatek VAT należny z tytułu SOTI ma zostać zadeklarowany w procedurze IOSS** (art. 22 ust. 1 pkt 1c ustawy o VAT), czyli wówczas gdy państwo importu jest równocześnie państwem przeznaczenia towarów.

Warto w tym miejscu wspomnieć o zwolnieniu od podatku VAT importu towarów o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro (z wyjątkiem towarów podlegających podatkowi akcyzowemu), pod warunkiem, że podatek należny z tytułu SOTI zostanie zadeklarowany w procedurze IOSS a w momencie importu przekazany zostanie organom celnym numer identyfikacyjny VAT dostawcy (art. 45 ust. 1 pkt 11 ustawy).

Zasad określonych w art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy nie stosuje się do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków i towarów używanych – gdy podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z procedurami szczególnymi określonymi w art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy o VAT (opodatkowanie marży).

We wszystkich pozostałych sytuacjach, które nie są objęte szczególnymi uregulowaniami, miejsce dostawy w odniesieniu do SOTI ustala się na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (w miejscu w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu).

W przypadku SOTI, gdy nie będą miały zastosowania zasady szczególne, miejscem dostawy będzie zasadniczo państwo trzecie. Zatem SOTI nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT na terytorium UE. Wtedy opodatkowany będzie import takich towarów na ogólnych zasadach.

Uwaga

! Zgodnie z przepisami celnymi, w przypadku towarów o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości do 150 euro, które nie zostały zadeklarowane do IOSS, zgłoszenie do procedury celnej dopuszczenia do obrotu jest możliwe wyłącznie w państwie członkowskim UE będącym miejscem przeznaczenia towarów.

Jeśli więc towary o niskiej wartości, które nie zostały zadeklarowane w procedurze IOSS dotrą do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie będące miejscem przeznaczenia, na potrzeby celne zostaną one objęte procedurą tranzytu i zgłoszone do obrotu w państwie członkowskim do którego są wysyłane.

Ponadto, jeśli towary o niskiej wartości zostaną umieszczone w składzie celnym w państwie członkowskim, z którego następnie będą dokonywane dostawy tych towarów do nabywców unijnych, transakcje te nie są kwalifikowane jako SOTI. Wynika to z faktu, iż towary znajdujące się w unijnym składzie celnym, znajdują się już na terytorium UE i w związku z tym nie można ich uznać za wysyłane z państwa trzeciego, co jest warunkiem zakwalifikowania do SOTI.

3. Dostawy towarów realizowane za pośrednictwem interfejsów elektronicznych

Znaczącą część sprzedaży towarów do konsumentów w UE, zarówno w ramach obrotu pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w odniesieniu do towarów sprowadzanych do Unii z państw trzecich, dokonywana jest za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, takich jak platforma, platforma handlowa, portal lub inne podobne środki (tj. urządzenie lub oprogramowanie), często z wykorzystaniem zlokalizowanych na terytorium UE magazynów zapewniających kompleksową obsługę logistyczną (tzw. magazyny typu fulfilment warehouse).

Tego rodzaju sprzedaż jest prowadzona najczęściej przez przedsiębiorców nieposiadających siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w UE.

Przez interfejs elektroniczny należy rozumieć dowolne urządzenie lub oprogramowanie pozwalające na nawiązanie kontaktu pomiędzy użytkownikiem będącym sprzedawcą a użytkownikiem dokonującym zakupu. Pojęcie to ma szeroki zakres i obejmuje m.in. strony internetowe, portale, portale elektroniczne, platformy, platformy handlowe, interfejsy oprogramowania aplikacji (API).

Zgodnie z art. 7a ust. 1 i 2 ustawy przyjmuje się, że podatek ułatwiający za pomocą interfejsu elektronicznego ściśle określone w ust. 1 i 2 tego artykułu dostawy towarów, zasadniczo na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT na terytorium UE, dokonywane przez tzw. dostawców bazowych (ang. underlying supplier), samodzielnie:

- otrzymał (nabył) te towary (fikcja prawna w postaci przyjęcia, że ma miejsce dostawa towarów B2B pomiędzy dostawcą bazowym a operatorem interfejsu elektronicznego) oraz
- dokonał dostawy tych towarów (fikcja prawna polegająca na przyjęciu, że dochodzi do dostawy towarów B2C pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a ostatecznym nabywcą tych towarów, tj. konsumentem, który faktycznie nabywa te towary).

Uwaga

Fikcję prawną, o której mowa powyżej stosuje się tylko wtedy, gdy platforma ułatwia:

- dostawę w ramach SOTI w przesyłkach o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro (art. 7a ust. 1 ustawy), lub
- dostawę w ramach WSTO lub krajową, dokonywaną przez przedsiębiorcę niemającego siedziby w UE, na rzecz konsumentów (art. 7a ust. 2 ustawy).

Wyjaśnijmy przy tym pojęcie „ułatwia”, które zostało zdefiniowane w art. 5b akapit pierwszy i drugi rozporządzenia 282/2011. Przez ten termin należy rozumieć korzystanie z interfejsu elektronicznego w celu umożliwienia nawiązania kontaktu pomiędzy nabywcą i dostawcą, który oferuje towary na sprzedaż poprzez interfejs elektroniczny, co skutkuje dostawą towarów poprzez ten interfejs. Jednakże podatnik nie ułatwia dostawy towarów, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:

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

Aby dana czynność nie została uznana za ułatwianie dostawy, należy kumulatywnie spełnić wszystkie przesłanki tam wymienione. W przypadku zaś wystąpienia przynajmniej jednej z tych przesłanek, operator interfejsu elektronicznego zostanie, co do zasady, uznany za podatnika ułatwiającego dostawy towarów na mocy art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT (a więc do uznania go za podatnika VAT zasadniczo wystarczy, że operator interfejsu elektronicznego będzie wykonywał choć jedną z powyższych funkcji).

Jednocześnie należy mieć na względzie, że w myśl art. 5b akapit trzeci rozporządzenia 282/2011, art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT nie będzie miał zastosowania do operatora interfejsu elektronicznego, który wykonuje tylko jedną z następujących funkcji:

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

Dla zastosowania regulacji wyrażonej w art. 7a ust. 2 ustawy (WSTO i dostawa krajowa za pośrednictwem platformy), muszą kumulatywnie wystąpić następujące przesłanki dotyczące dostawcy bazowego i dokonywanej przez niego dostawy bazowej:

- a) nieposiadanie przez dostawcę bazowego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE (w tym Polski),
- b) dokonywanie dostawy bazowej na rzecz podmiotu, co do zasady, niebędącego podatnikiem VAT (w przypadku WSTO nabywcą towarów może być w pewnych przypadkach podmiot posiadający status podatnika VAT),
- c) dostawa bazowa ma miejsce na terytorium UE (będące jej przedmiotem towary zostały uprzednio dopuszczone do swobodnego obrotu w UE).

3.1. Sposób opodatkowania dostawy

Przechodząc do sposobu opodatkowania dostawy dokonywanej za pośrednictwem interfejsów elektronicznych, należy wyjaśnić, że **dla celów VAT dochodzi do fikcyjnego podzielenia jednej dostawy towarów – tzw. dostawy bazowej (ang. underlying supply) – dokonywanej przez dostawcę bazowego, który prowadzi sprzedaż za pośrednictwem interfejsu elektronicznego do ostatecznego nabywcy tych towarów, na dwie odrębne dostawy, tj.:**

- a) **dostawę pomiędzy dostawcą bazowym a operatorem interfejsu elektronicznego**, która ma charakter transakcji B2B, ponieważ jest dokonywana pomiędzy przedsiębiorcami (podatnikami VAT),

-
- b) **dostawę pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a finalnym nabywcą towarów**, która co do zasady ma charakter transakcji B2C, ponieważ występuje między podatnikiem VAT (operatorem interfejsu elektronicznego) i podmiotem niebędącym podatnikiem VAT.

W związku z tym, dostawa bazowa nie podlega opodatkowaniu a jedynie fikcyjne dostawy B2B i B2C wywołują skutki w podatku VAT.

W rezultacie przyjętej fikcji prawnej operator interfejsu elektronicznego jest traktowany jako podatnik VAT dokonujący dostawy towarów na rzecz ostatecznego (faktycznego) nabywcy tych towarów.

Zgodnie z art. 22 ust. 3a ustawy o VAT w przypadku dostaw towarów, o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane dostawie towarów dokonanej przez podatnika, który ułatwia poprzez użycie interfejsu elektronicznego dostawę towarów.

Oznacza to, że tzw. dostawa ruchoma będzie przypisana do „fikcyjnej” dostawy dokonywanej przez operatora interfejsu elektronicznego na rzecz finalnego odbiorcy towarów. W konsekwencji „fikcyjna” dostawa dokonywana przez dostawcę bazowego na rzecz operatora interfejsu elektronicznego będzie dostawą „nieruchomą”, która zasadniczo podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy.

Warto nadmienić, że – zgodnie z dyrektywą unijną – dokonywana na terytorium państwa członkowskiego przez dostawcę bazowego „fikcyjna” dostawa towarów na rzecz operatora interfejsu elektronicznego podlega zwolnieniu z prawem do odliczenia. Do dostawy towarów na terytorium kraju, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT zastosowanie znajdzie stawka 0% (art. 83 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT).

3.2. Obowiązki ewidencyjne nałożone na platformy

Zgodnie z art. 109b ust. 1 ustawy o VAT podatnik ułatwiający, poprzez użycie interfejsu elektronicznego dokonanie na terytorium UE:

- 1) SOTI, innej niż dostawa towarów, o której mowa w art. 7a ust. 1, czyli SOTI w przesyłkach o rzeczywistej wartości przekraczającej 150 euro, dokonywanej na terytorium UE przez podatnika (dostawcę bazowego) posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE lub poza UE, lub
- 2) WSTO lub dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem VAT, dokonywane przez podatnika (dostawcę bazowego) posiadającego siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w UE, lub
- 3) świadczenia usług na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem, których miejsce opodatkowania znajduje się na terytorium UE (z wyłączeniem usług elektronicznych, w odniesieniu do których przyjmuje się, że podatnik działa we własnym imieniu zgodnie z art. 9a rozporządzenia 282/2011),

– jest obowiązany prowadzić ewidencję tych czynności w postaci elektronicznej, zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 54c ust. 2 rozporządzenia 282/2011.

Ustawa nakłada więc na podatników (operatorów interfejsów elektronicznych) obowiązek prowadzenia specjalnej ewidencji ułatwianych przez nich dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na terytorium UE, w odniesieniu do których nie są oni podatnikami VAT na mocy art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT oraz art. 9a rozporządzenia 282/2011.

Na żądanie właściwego organu podatkowego, operator interfejsu elektronicznego, na podstawie art. 109b ust. 4 ustawy, ma obowiązek udostępnić ewidencję drogą elektroniczną, nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia tego żądania, w odniesieniu do:

- dostaw towarów których wysyłka lub transport kończy się lub rozpoczyna na terytorium kraju,
- świadczenia usług, których miejsce opodatkowania znajduje się na terytorium kraju.

Uwaga



Operatorzy interfejsu elektronicznego zobowiązani do składania JPK_VAT z deklaracją, jeżeli dodatkowo zobowiązani są do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109b ust. 1 ustawy (w odniesieniu do ułatwianych przez nich czynności powiązanych z terytorium kraju, o których mowa w art. 109b ust. 4 ustawy), zgodnie z § 7 pkt 8 rozporządzenia, oznaczają odpowiednio w części deklaracyjnej JPK_VAT, że podatnik ułatwiał w okresie rozliczeniowym dokonanie czynności, o których mowa w art. 109b ust. 4 ustawy.

Ewidencję – w myśl art. 109b ust. 7 ustawy – należy przechowywać przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonano dostawy towarów lub usług podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu.

4. Odpowiedzi na pytania

4.1. Dostawa towarów na terytorium UE za pośrednictwem platformy

Polski konsument zamawia towar o wartości 100 EUR za pośrednictwem platformy od polskiego i niemieckiego sprzedawcy. Towar znajduje się w magazynie w Polsce. Sprzedawcy wysyłają towar do polskiego konsumenta. Czy platforma powinna rozliczyć podatek VAT od tych transakcji?

Platforma nie będzie mieć obowiązku rozliczenia VAT, ponieważ sprzedawcy, od których konsument nabył towar są podmiotami unijnymi. W przypadku towarów znajdujących się na terytorium UE obowiązek podatkowy platformy dotyczy wyłącznie sytuacji gdy ułatwia ona dostawy dokonywane przez przedsiębiorców z krajów trzecich do unijnych konsumentów VAT od krajowej dostawy (dostawa towarów B2C z polskiego magazynu do polskiego konsumenta) rozliczy odpowiednio: polski i niemiecki sprzedawca.

4.2. Sprzedaż towarów na rzecz firmy spoza UE

Sprzedaliśmy towar firmie z Wielkiej Brytanii, która zleciła przewiezienie ładunku do Niemiec. Brytyjski kontrahent nie jest zarejestrowany dla potrzeb podatku VAT na terytorium UE. Czy taką transakcję należy rozliczyć jako WSTO?

Wyjaśnijmy na wstępie, że zgodnie z art. 2 pkt 22a ustawy o VAT, WSTO jest rodzajem dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów – z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub

b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub

c) podmiotem niebędącym podatnikiem

– przy czym dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (towarami instalowanymi lub montowanymi z próbnym uruchomieniem lub bez niego).

Pamiętajmy, że WSTO wystąpi tylko wtedy gdy transakcja będzie dokonana na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz podatnika VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, którzy nie mają obowiązku rozliczania WNT.

Nabywcą towarów sprzedawanych przez polskiego dostawcę jest brytyjska firma, zatem nie można w tej sytuacji mówić o WSTO, która zasadniczo dotyczy dostawy towarów dokonywanej w granicach UE i na rzecz unijnych nabywców niebędących podatnikami. Opisana transakcja to dostawa łańcuchowa.

4.3. Miejsce świadczenia sprzedaży towarów w ramach SOTI

Nabywca z Polski zamawia towary u dostawcy z Chin. Towary te są wysyłane przez dostawcę na terytorium Niemiec, gdzie dokonywany jest import tych towarów i dopuszczenie do obrotu na terytorium UE a następnie są one wywożone do Polski. Jak ustalić miejsce opodatkowania dla tych dostaw?

Dostawy, o których mowa w pytaniu, to przykład sprzedaży na odległość towarów importowanych – SOTI.

Jeśli podatek VAT będzie zadeklarowany w IOSS, to miejscem dostawy przy SOTI będzie państwo, w którym kończy się wysyłka lub transport do nabywcy, czyli w Polsce. Import takiego towaru w Polsce, jeżeli w momencie odprawy celnej zostanie przekazany ważny numer VAT IOSS tego dostawcy, będzie zwolniony z VAT od importu.

W sytuacji gdy VAT od tej transakcji nie będzie zadeklarowany w IOSS przez dostawcę, wówczas opodatkowanie SOTI będzie miało miejsce w państwie, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy a więc w Chinach. W takim przypadku, import towarów w Polsce, będzie podlegał opodatkowaniu.

4.4. Opodatkowanie WSTO realizowanej z różnych państw członkowskich

Przedsiębiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej w Polsce oraz stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Czechach. Sprzedaje towary konsumentom we Francji i we Włoszech za pośrednictwem swojej strony internetowej (sklepu on-line). Towary są wysyłane do konsumentów z magazynów położonych w Polsce i w Czechach. Całkowita wartość sprzedaży (bez podatku) na rzecz nabywców nie przekracza 42.000 zł. Gdzie znajduje się miejsce opodatkowania tych transakcji?

Transakcje, o których mowa w pytaniu, to wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość. Miejscem dostawy towarów jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy, czyli odpowiednio Francja i Włochy.

Próg 42.000 zł wykluczający zastosowanie zasady opodatkowania WSTO w miejscu zakończenia transportu towarów nie będzie miał zastosowania, gdyż dostawca posiada siedzibę w Polsce i stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Czechach a WSTO dokonywana jest z więcej niż jednego państwa członkowskiego.

4.5. Towary sprowadzane spoza UE za pośrednictwem platformy

Polski konsument zamawia towar o wartości 160 EUR za pośrednictwem platformy od chińskiego sprzedawcy. Towar znajduje się w magazynie w Chinach. Sprzedawca wysyła towar z Chin do polskiego konsumenta. Czy platforma ma obowiązek rozliczenia podatku VAT w tym przypadku?

Platforma nie będzie mieć obowiązku rozliczenia VAT, ponieważ konsument nabył towar o rzeczywistej wartości przekraczającej 150 EUR. Obowiązek podatkowy platformy dotyczy sytuacji, gdy ułatwia ona dostawy towarów, o wartości nieprzekraczającej 150 EUR, znajdujących się na terytorium kraju trzeciego (magazyn w Chinach).

4.6. Dostawa na rzecz niepodatnika samodzielnie wywożącego towary z kraju

Czeski nabywca będący osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej dokonał zakupu towarów na kwotę ponad 42.000 zł w naszej firmie i samodzielnie wywiózł je z Polski. Gdzie należy opodatkować tę dostawę? Czy jest to WSTO?

Dostawa towarów opisana przez podatnika w pytaniu nie stanowi wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, która zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 22a ustawy jest dostawą towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego do nabywcy, który jest podmiotem niemającym obowiązku rozliczania WNT lub niepodatnikiem.

W sytuacji, o której mowa w pytaniu, towary są transportowane samodzielnie przez nabywcę, którym jest osoba fizyczna z Czech, nieprowadząca działalności gospodarczej.

Dokonując zatem ustalenia miejsca opodatkowania tej dostawy należy wziąć pod uwagę ogólną zasadę wyrażoną w art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy, zgodnie z którą miejscem opodatkowania dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią, jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy. Skoro miejsce rozpoczęcia transportu towarów, które zostały sprzedane czeskiemu nabywcy, znajduje się w Polsce, to oznacza, że dostawa podlega opodatkowaniu na terytorium naszego kraju. Będzie to dostawa krajowa opodatkowana stawką VAT obowiązującą dla danego towaru, będącego przedmiotem sprzedaży.

Przejdźmy teraz do wyjaśnienia sposobu ewidencjonowania opisanej w pytaniu sprzedaży.

Zasadą jest, że podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Przez sprzedaż – w myśl art. 2 pkt 22 ustawy o VAT – należy rozumieć odpłatną dostawę towarów, odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Sprzedaż towarów, odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju oraz eksport towarów dokonywane na rzecz osób prywatnych – co do zasady – podlegają ewidencjonowaniu w kasie rejestrującej.

Zatem sprzedaż towarów na rzecz czeskiego niepodatnika, który samodzielnie wywozi zakupione towary, opodatkowana jest w Polsce jako dostawa krajowa. Dokonaną transakcję, dla której nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, należy zaewidencjonować na kasie rejestrującej.

4.7. Zakup towarów z Chin przez konsumenta z Polski za pośrednictwem platformy

Towar z Chin o wartości 100 EUR został zamówiony przez polskiego konsumenta za pośrednictwem platformy od niemieckiego sprzedawcy. Sprzedawca wysyła towar z Chin bezpośrednio do Polski. Platforma, która pośredniczy w tej sprzedaży, nie korzysta z IOSS. Na kim spoczywa obowiązek rozliczenia podatku VAT?

Platforma będzie uznana za podatnika VAT, ponieważ konsument nabył towar o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 EUR, który znajduje się w kraju trzecim. Obowiązek po stronie platformy może powstać, gdy ułatwia ona dostawy towarów (SOTI) o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 EUR, znajdujących się w momencie wysyłki/ transportu na terytorium kraju trzeciego (magazyn w Chinach), dokonywanych przez przedsiębiorców, niezależnie od kraju ich siedziby (polski/niemiecki/chiński sprzedawca), do unijnych konsumentów (polski nabywca).

W tej sytuacji przyjmie się fikcję prawną, że platforma:

- nabyła towary od niemieckiego sprzedawcy (dostawa towarów B2B), niemiecki sprzedawca nie będzie miał obowiązków związanych z VAT w Polsce, ponieważ miejsce opodatkowania tej dostawy znajduje się w Chinach;
- dokonała SOTI do polskiego konsumenta (dostawa towarów B2C z chińskiego magazynu do polskiego konsumenta); platforma nie będzie obowiązana do rozliczenia VAT w Polsce, ponieważ miejsce opodatkowania tej dostawy znajduje się w Chinach (z uwagi na fakt, że platforma nie jest zarejestrowana do IOSS oraz, że towar trafia bezpośrednio do Polski).

W omawianym przypadku wystąpi konieczność rozliczenia VAT z tytułu importu towarów na ogólnych zasadach (standardowe zgłoszenie celne lub w ramach USZ, gdy podmiot zgłaszający korzysta z tego uproszczenia). VAT z tytułu importu towarów będzie zobowiązany zapłacić konsument.

4.8. Usługi edukacyjne świadczone dla unijnych konsumentów

Świadczę usługi edukacyjne (nauka języka obcego i polskiego) dla unijnych konsumentów. Jestem podatnikiem VAT zwolnionym z opodatkowania. Czy mogę rozliczać te usługi w ramach systemu OSS? Czy obowiązuje tu limit 10.000 euro?

W punkcie kompleksowej obsługi OSS (One Stop Shop) dostępne są dwie różne procedury:

- 1) procedura nieunijna z której może korzystać każdy podatnik, który nie posiada siedziby w UE, a świadczy usługi w UE na rzecz osób niebędących podatnikami,
- 2) **procedura unijna z której mogą korzystać podatnicy:**
 - a) mający siedzibę w UE, którzy:
 - **świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami w państwie członkowskim, w którym podatnik ten nie ma siedziby działalności gospodarczej, lub**
 - dokonują WSTO;

-
- b) nie mają siedziby w UE, ale dokonują WSTO;
 - c) będący podmiotami uznawanymi za dostawców, którzy:
 - dokonują WSTO lub
 - krajowych dostaw towarów.

Procedura unijna umożliwia rozliczanie VAT należnego z tytułu określonych czynności państwu członkowskiemu konsumpcji za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji (art. 130a pkt 3 ustawy).

Z procedury unijnej – na podstawie art. 103a pkt 2 i 3 ustawy – mogą korzystać przedsiębiorcy:

- 1) posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, w celu deklarowania i płacenia podatku VAT należnego z tytułu:
 - WSTO,
 - **usług świadczonych na rzecz konsumentów (B2C), dla których miejscem świadczenia jest państwo członkowskie, w którym nie posiada on siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej;**
- 2) nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, w celu deklarowania i płacenia podatku VAT należnego z tytułu WSTO;
- 3) ułatwiający przez użycie interfejsu elektronicznego zgodnie z art. 7a ust. 2 ustawy o VAT (niezależnie od tego, czy posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium UE, czy w kraju trzecim) dokonanie:
 - WSTO,
 - krajowych dostaw towarów na rzecz konsumenta, których wysyłka lub transport rozpoczyna się i kończy na terytorium tego samego państwa członkowskiego.

Zatem podatnik może rozliczać w OSS tylko te usługi, które świadczy dla osób niebędących podatnikami a miejscem opodatkowania tych usług jest terytorium państwa członkowskiego gdzie te usługi są wykonywane, pod warunkiem że nie ma w tym państwie siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Usługi świadczone przez podatnika, to usługi w zakresie edukacji, świadczone na rzecz konsumentów z UE, nieprowadzących działalności gospodarczej. Miejscem opodatkowania tego typu usług zgodnie z art. 28g ust. 2 ustawy, jest miejsce, w którym taka usługa jest faktycznie wykonywana. Jeśli szkolenia organizowane przez podatnika odbywają się w Polsce, to rozliczenie podatku VAT w procedurze OSS nie będzie możliwe. Po pierwsze dlatego, że w Polsce podatnik jest zwolniony z opodatkowania VAT, a po drugie procedura OSS może być stosowana tylko wówczas, gdy podatnik nie ma siedziby w państwie, gdzie usługi podlegają opodatkowaniu. Gdyby jednak usługi były wykonywane w innych państwach Unii, to podatnik miałby możliwość rozliczenia podatku VAT od tych usług w procedurze OSS, unikając tym samym konieczności rejestrowania się w każdym z państw członkowskich konsumpcji. Próg, o którym wspomniano w pytaniu (10.000 euro), ma znaczenie dla miejsca opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych i świadczonych drogą elektroniczną i nie ma zastosowania do innych usług, czyli m.in. usług edukacyjnych, które świadczy podatnik.

Reasumując, jeśli szkolenia organizowane przez podatnika odbywają się w Polsce, to rozliczenie podatku VAT w procedurze OSS nie będzie możliwe. Gdyby jednak usługi były wykonywane w innych państwach Unii, to podatnik miałby możliwość rozliczenia podatku VAT od tych usług w procedurze OSS, unikając tym samym konieczności rejestrowania się w każdym z państw członkowskich konsumpcji.