

UPROSZCZENIE ZASAD OKREŚLANIA MIEJSCA ŚWIADCZENIA USŁUG TELEKOMUNIKACYJNYCH, NADAWCZYCH I ELEKTRONICZNYCH

I.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług¹, wprowadzono m.in. rozwiązania upraszczające w określaniu miejsca świadczenia (opodatkowania) dla potrzeb opodatkowania VAT **usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych („usługi TNE”)**, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT (konsumentów) zlokalizowanych w innych niż Polska państwach członkowskich Unii Europejskiej (UE).

Celem zmiany jest zmniejszenie kosztów i wprowadzenie uproszczeń związanych z rozliczaniem podatku VAT przez podatników osiągających niewielkie obroty z tytułu świadczenia usług TNE.

Rozliczenie VAT od usług TNE od 1 stycznia 2019 r. następuje w kraju siedziby usługodawcy, a nie jak dotychczas – zgodnie z zasadą ogólną – w państwie członkowskim UE, w którym zlokalizowany jest nabywca, **jeżeli spełnione zostaną łącznie trzy następujące przesłanki, tj.:**

- 1) usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, **tylko na terytorium Polski;**
- 2) usługi TNE są świadczone **na rzecz podmiotów niebędących podatnikami**, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego UE, innym niż terytorium Polski;
- 3) całkowita **wartość usług TNE**, świadczonych na rzecz podmiotów, o których mowa w pkt 2, pomniejszona o kwotę podatku, **nie przekroczyła** w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty **42 000 zł** (10 000 euro).

1. Co oznacza zmiana dla polskich podatników VAT?

Oznacza, że od dnia 1 stycznia 2019 r. podatnicy spełniający ww. kryteria, w tym których wartość usług TNE dla unijnych konsumentów (spoza Polski) nie przekroczyła w 2018 r. progu 42 000 zł, co do zasady mają rozliczać w Polsce VAT należny z tytułu świadczenia tych usług (czyli według reguł obowiązujących dla transakcji krajowych).

Takie usługi będą zatem traktowane dla celów VAT tak, jakby zostały wykonane na rzecz polskich konsumentów. Wiąże się z tym konieczność dopełnienia obowiązków określonych w polskich przepisach o VAT (m.in. w zakresie dokumentowania, ewidencjonowania, deklarowania czy zastosowania odpowiedniej krajowej stawki VAT).

Dla podatników, którzy przekraczają próg sprzedaży usług TNE, czy też posiadających siedzibę działalności gospodarczej poza Polską (a w kraju mających jedynie np. stałe miejsce prowadzenia działalności) zasady rozliczania tych usług pozostają bez zmian i są określane z uwzględnieniem lokalizacji unijnego konsumenta.

¹ Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. (Dz. U. poz. 2433) implementuje art. 1 dyrektywy Rady 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, s. 7).

Przykład

Przedsiębiorca posiadający siedzibę działalności gospodarczej tylko na terytorium Polski prowadzi od 2017 r. działalność w zakresie sprzedaży usług elektronicznych konsumentom oraz innym podatnikom VAT (podatku od wartości dodanej) zlokalizowanym w Polsce, Niemczech, Austrii oraz na Ukrainie. Wyrażona w złotych wartość netto (bez VAT) wykonanych przez niego w l. 2017-2018 usług elektronicznych kształtowała się następująco:

Państwo nabywcy	Wartość usług sprzedanych podatnikom VAT (zł)		Wartość usług sprzedanych konsumentom (zł)	
	2017	2018	2017	2018
Polska	20 000	30 000	40 000	50 000
Austria	6 000	10 000	15 000	14 000
Niemcy	15 000	20 000	30 000	26 000
Ukraina	3 000	5 000	2 000	3 000
Suma:	44 000	65 000	87 000	93 000

Przedsiębiorca zastanawia się czy począwszy od stycznia 2019 r. będzie mógł korzystać z rozwiązania w postaci progu dla usług TNE i opodatkować polskim podatkiem VAT świadczenie usług elektronicznych na rzecz unijnych konsumentów?

TAK, ponieważ wartość usług elektronicznych sprzedanych w poprzednim roku (2018 r.) konsumentom z Austrii i Niemiec wyniosła łącznie 40 000 zł (transakcje te będzie on zatem rozliczał dla celów VAT w Polsce na zasadach właściwych dla krajowego świadczenia usług).

Wartości usług wykonanych na rzecz innych podatników VAT (krajowych, unijnych i z krajów trzecich) oraz konsumentów z Polski, jak i spoza UE nie jest uwzględniana w tej kalkulacji.

WAŻNE

Aby rozliczać VAT od usług TNE w Polsce **całkowita ich wartość**, bez uwzględnienia kwoty VAT, **nie może przekroczyć kwoty 42 000 zł również w trakcie trwającego roku podatkowego.**

Próg dla usług TNE jest dostępny także dla podatników korzystających z tzw. zwolnienia podmiotowego dla drobnych przedsiębiorców (tj. u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł – zob. art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT²), którzy jednocześnie spełniają omówione wyżej warunki.

Podstawa prawna: art. 28k ust. 2 ustawy o VAT

2. Przekroczenie progu dla usług TNE

Jeżeli w trakcie roku podatkowego próg w kwocie 42 000 zł zostanie przekroczony, to **począwszy od usługi, w związku z wykonaniem której nastąpiło przekroczenie tego progu**, miejsce jej świadczenia, jak i kolejnych usług TNE będzie w państwie członkowskim konsumenta i tam usługa ta będzie podlegać opodatkowaniu VAT.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174).

W takiej sytuacji podatnik jest uprawniony do skorzystania z systemu ułatwiającego rozliczanie VAT, tj. z Małego Punktu Kompleksowej Obsługi/ ang. Mini One Stop Shop /MOSS. Zasady tej szczególnej procedury zawarte są w rozdziale 6a działu XII ustawy o VAT („unijna procedura”). Omówione są również szerzej w broszurze informacyjnej dostępnej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/procedury/maly-punkt-kompleksowej-obslugi-moss/

Podstawa prawna: art. 28k ust. 3, art. 130b ustawy o VAT.

3. Ewidencja usług TNE

W celu monitorowania przez podatników korzystających z progu (jak i dla potrzeb administracji podatkowej) wartości usług TNE wykonanych na rzecz konsumentów z innych państw członkowskich UE, podatnicy mają obowiązek prowadzić stosowną ewidencję tej sprzedaży. Pozwoli to wskazać transakcję, którą przekroczono próg 42 000 zł.

Podstawa prawna: art. 109 ust. 11a ustawy o VAT.

4. Rezygnacja z progu dla usług TNE

Podatnicy, którzy nie przekraczają wskazanego progu **wartości usług TNE** mogą zrezygnować z opodatkowania tych usług w Polsce (kraju lokalizacji usługodawcy) i wybrać określenie miejsca świadczenia (opodatkowania) tych usług w oparciu o lokalizację unijnych klientów.

Taka ewentualna decyzja podatnika wiąże się m.in. z koniecznością:

- **złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego zawiadomienia** o takiej decyzji w terminie **do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu**, w którym podatnik wykonał pierwszą usługę, której miejsce świadczenia (opodatkowania) znajduje się w państwie UE usługobiorcy;
- pozostania w tym reżimie rozliczania VAT **przez okres 2 kolejnych lat**, licząc od dnia wykonania pierwszej usługi, która z wyboru podatnika podlegała opodatkowaniu VAT w państwie konsumenta.

UWAGA

Zapłata VAT państwu członkowskiemu UE, gdzie siedzibę (stałe miejsce zamieszkania /zwykle miejsce pobytu) posiada nabywca usług TNE, zgodnie z obowiązującymi zasadami może być dokonana na dwa alternatywne sposoby, tj.:

- poprzez bezpośrednią rejestrację na VAT i zapłatę tego podatku w państwie usługobiorcy, albo
- z wykorzystaniem uproszczenia jakim jest unijna procedura MOSS – co wiąże się z uiszczeniem VAT w Polsce (za pośrednictwem dedykowanego portalu internetowego), według stawki obowiązującej w państwie konsumenta.

Podatnik, który po upływie dwuletniego okresu rozliczania VAT w państwie swoich usługobiorców, chce skorzystać z uproszczenia (progu) i rozliczać sprzedaż tych usług w Polsce (i jednocześnie spełnia warunki dla zastosowania tego uproszczenia) powinien o tym **pisemnie**

zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego, właściwego dla podatnika przed początkiem miesiąca, w którym zamierza rozpocząć stosowanie tego rozwiązania.

5. Podatnicy zarejestrowani w MOSS a próg dla usług TNE

Podatnicy z siedzibą w Polsce, zarejestrowani do unijnej procedury MOSS, którzy na dzień 1 stycznia 2019 r. spełniają kryteria do rozliczania VAT od usług TNE w Polsce (tj. kraju siedziby usługodawcy, a nie usługobiorcy) **powinni dokonać wyrejestrowania się** z tej szczególnej procedury.

System MOSS od 1 stycznia 2019 r. nie obejmuje bowiem swoim zakresem takich transakcji, chyba, że podatnik podejmie decyzję o rezygnacji z progu dla usług TNE.

Dla podatników chcących kontynuować rozliczanie VAT z tytułu świadczenia usług TNE w unijnej procedurze szczególnej MOSS, ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. **wprowadzono domniemanie**, że dokonali oni wyboru opodatkowania świadczenia usług w państwach członkowskich konsumentów. Dzięki temu nie muszą oni składać pisemnego zawiadomienia do naczelnika urzędu skarbowego o takiej decyzji.

WAŻNE

Podatnicy, którzy nie chcą kontynuować rozliczania VAT w unijnej procedurze MOSS, a spełniają na dzień 1 stycznia 2019 r. kryteria do rozliczania tych usług w Polsce (m.in. z uwagi na nieprzekraczanie progu sprzedaży 42 000 zł) **mają czas wyłącznie do 10 lutego 2019 r.** na złożenie zawiadomienia do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, że od dnia 1 stycznia 2019 r. nie korzystają z unijnej procedury MOSS.

Zawiadomienie powinno być dokonane na formularzu **VIU-R**.

Ci, którzy nie złożą zawiadomienia do dnia 10 lutego 2019 r. zostaną uznani – zgodnie z wprowadzonym domniemaniem – za podatników, którzy dokonali wyboru opodatkowania świadczenia usług TNE w państwach członkowskich konsumentów i kontynuują w 2019 r. rozliczanie VAT od tych usług w systemie MOSS.

UWAGA

Takie domniemanie wiąże się z brakiem możliwości stosowania uproszczenia – określania miejsca świadczenia usług TNE w Polsce – przez okres **2 lat**. Zatem skorzystanie z omawianego uproszczenia możliwe będzie dopiero od 2021 r.

Podstawa prawna: art. 28k ust. 4-6 ustawy o VAT, art. 3 ustawy nowelizującej z dnia 22 listopada 2018 r.

6. Podsumowanie

Aby sprawdzić jakie zasady obowiązują w poszczególnych przypadkach świadczenia (opodatkowania) usług TNE, wykonywanych przez podatnika z siedzibą w Polsce na rzecz podmiotów spoza kraju, pomocna będzie poniższa tabela.

„Konsument” oznacza nabywcę niebędącego podatnikiem VAT.

„Uproszczenie” oznacza wprowadzoną zasadę określania miejsca świadczenia usług dla podatników nieprzekraczających progu sprzedaży usług TNE w wysokości 42 000 zł.

Usługa TNE świadczona przez polskiego podatnika na rzecz:	Miejsce świadczenia usługi TNE	Dostępność procedury MOSS
Konsumenta z innego państwa UE (spełnione warunki do uproszczenia)	Państwo siedziby usługodawcy (Polska)	NIE
Konsumenta z innego państwa UE (spełnione warunki do uproszczenia, ale podatnik z niego rezygnuje)	Państwo członkowskie konsumenta	TAK
Konsumenta z innego państwa UE (niespełnione warunki do uproszczenia)	Państwo członkowskie konsumenta	TAK
Konsumenta spoza UE (uproszczenie nie ma zastosowania)	Państwo trzecie (brak unijnego VAT)	NIE
Przedsiębiorcy /podatnika VAT z innego państwa UE (uproszczenie nie ma zastosowania)	Państwo siedziby usługobiorcy	NIE

7. Zmiana zasad w zakresie fakturowania usług TNE przez podatników rozliczających VAT w MOSS (reguła stosowania przepisów obowiązujących w państwie członkowskim identyfikacji).

Od dnia 1 stycznia 2019 r. świadczenie usług TNE na rzecz konsumentów z innych państw UE **przez podatników zidentyfikowanych w Polsce na potrzeby procedury szczególnej**, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a („unijna procedura MOSS”) lub w rozdziale 7 („nieunijna procedura MOSS”) ustawy o VAT **podlega polskim przepisom o VAT w zakresie fakturowania**, a nie jak dotychczas – według reguł obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich, gdzie zlokalizowani są usługobiorcy. Dzięki temu uproszczeniu podatnicy nie muszą zapoznawać się z przepisami o fakturowaniu obowiązującymi w każdym państwie członkowskim swoich klientów (konsumentów).

Dokumentowanie świadczenia wewnątrzunijnych usług TNE będzie wyglądało zatem w sposób analogiczny do wykonywanych na rzecz polskich podmiotów niebędących podatnikami VAT.

WAŻNE

W Polsce zasadniczo nie ma obowiązku wystawiania faktur w odniesieniu do sprzedaży dokonywanej na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem VAT (np. osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej), **chyba że konsument zgłosi żądanie** wystawienia faktury **w terminie 3 miesięcy**, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź

otrzymano całość lub część zapłaty. Po upływie tego terminu podatnik może z kolei dobrowolnie udokumentować wykonanie usługi fakturą.

Ponadto konsument nie może żądać wystawienia faktury dla usług telekomunikacyjnych (w takim przypadku podatnik może jednak dobrowolnie wystawić fakturę).

Trzeba pamiętać, że na dotychczasowych zasadach należy dokumentować rozliczane w ramach unijnej albo nieunijnej procedury MOSS usługi TNE, które zostały wykonane do 31 grudnia 2018 r. (włącznie z tym dniem).

Podstawa prawna: art. 106a pkt 3, art. 106b ust. 4, art. 106i ust. 6a ustawy o VAT.

8. Dopuszczenie do nieunijnej procedury MOSS szerszej grupy podatników spoza UE

Od 1 stycznia 2019 r. podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, ale zarejestrowani (lub obowiązani do rejestracji) dla celów VAT w jakimkolwiek państwie członkowskim UE (np. z racji dokonywania sporadycznych transakcji podlegających VAT, z którymi wiąże się wymóg rejestracji), mogą rozliczać VAT od usług TNE na rzecz unijnych konsumentów za pomocą systemu MOSS.

Obowiązujące do końca 2018 r. unijne regulacje VAT nie przewidywały takiej możliwości. W konsekwencji tego rodzaju podatnicy byli zmuszeni do rejestracji na VAT w każdym państwie UE, w którym zlokalizowani byli odbiorcy usług TNE.

Podstawa prawna: art. 131 pkt 2 ustawy o VAT.

II.

Od dnia 1 stycznia 2019 r. w całej UE wprowadzone zostało również ułatwienie w zakresie ustalania lokalizacji nabywcy usług TNE w wyniku wejścia w życie przepisów rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2017/2459³.

Z uwagi na zasadę bezpośredniego obowiązywania i stosowania rozporządzeń UE, omawiane zmiany nie wymagają transpozycji w drodze krajowych aktów prawnych.

Przepisy rozporządzenia przewidują ułatwienie w stosowaniu domniemania dotyczącego miejsca (państwa), w którym znajduje się nabywca usług TNE. Prawidłowe ustalenie tej lokalizacji ma kluczowe znaczenie dla określenia miejsca świadczenia takich usług, ponieważ zasadniczo podlegają one opodatkowaniu w państwie siedziby (stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu) usługobiorcy.

Unijni przedsiębiorcy, którzy spełniają określone warunki, **będą mogli ustalić lokalizację usługobiorcy na podstawie tylko jednego dowodu pochodzącego (wytworzonego) od podmiotu niebędącego stroną transakcji**, a nie jak dotychczas (zgodnie z przepisami rozporządzenia

³ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017 r., s. 32).

wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011⁴) na podstawie dwóch niesprzecznych ze sobą dowodów (np. dokumentów).

Wymóg przewidujący przedstawienie tylko jednego dowodu powinien uprościć obowiązki dla tych przedsiębiorców, w przypadku których całkowita wartość usług TNE świadczonych na rzecz konsumentów nie przekracza określonego progu, tj. 100 000 euro (420 200 zł).

Oznacza to, że przedsiębiorcy spełniający kumulatywnie następujące warunki:

- **posiadający siedzibę bądź stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE** (to rozwiązanie nie będzie zatem dostępne dla podatników spoza UE),
- u których **całkowita wartość usług TNE**, z wyłączeniem VAT, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT (konsumentów) **nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku kalendarzowym 100 000 euro** lub równowartości tej kwoty wyrażonej w walucie krajowej (**wyrażona w złotych równowartość tej kwoty wynosi 420 200 zł⁵**)

- mogą przy ustalaniu domniemania dotyczącego miejsca lokalizacji usługobiorcy dysponować tylko jednym dowodem pochodzącym od podmiotu trzeciego, który nie jest stroną danego świadczenia usług TNE (a więc nie może to być dowód wytworzony przez usługodawcę bądź usługobiorcę, jak np. tylko podany przez nabywcę adres zamieszkania).

UWAGA

Do wyliczenia limitu uwzględnia się wartość wszystkich usług TNE a nie tylko tych, które świadczone są unijnym konsumentom.

Przykłady dowodów

Jako dowody dotyczące domniemań w zakresie miejsca lokalizacji nabywcy (konsumenta) usług TNE mogą służyć w szczególności:

- a) adres IP urządzenia używanego przez usługobiorcę lub inna metoda geolokalizacji;
- b) kod MCC i międzynarodowy numer tożsamości telefonicznej abonenta mobilnego (IMSI) zapisane na karcie SIM, której używa usługobiorca;
- c) lokalizacja łącza stacjonarnego usługobiorcy, za pomocą którego usługa jest świadczona na jego rzecz;
- d) inne dowody pochodzące od podmiotu innego niż usługodawca i usługobiorca.

Jeżeli w trakcie roku kalendarzowego próg w kwocie 420 200 zł zostanie przekroczony, to począwszy od usługi, w związku ze świadczeniem której nastąpiło to przekroczenie, opcja posłużenia się tylko jednym dowodem nie będzie dostępna. Wymagane będzie zatem stosowanie minimum dwóch niesprzecznych ze sobą dowodów przy stosowaniu domniemania w zakresie miejsca lokalizacji usługobiorcy.

⁴ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s.1).

⁵ Wyrażona w złotych równowartość kwoty 100 000 euro została obliczona przez zastosowanie kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny w dniu przyjęcia rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2017/2459, co nastąpiło w dniu 5 grudnia 2017 r.

Kwestia domniemań oraz dowodów związanych z lokalizacją odbiorców usług TNE została szerzej omówiona m.in. w [notach wyjaśniających dotyczących miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych](#) opublikowanych przez Komisję Europejską 3 kwietnia 2014 r. (publikacja w j. polskim).

Podstawa prawna: art. 24b, art. 24f rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.