

ROZLICZANIE PODATKU VAT Z ZASTOSOWANIEM PROCEDURY MOSS

Wstęp

W wyniku dostosowania polskich przepisów podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług (dalej: „VAT”) do przepisów unijnych (w szczególności do Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; dalej: „Dyrektywa VAT”) od 1 stycznia 2015 r. ma miejsce znacząca zmiana w zakresie miejsca opodatkowania tzw. usług cyfrowych tj. usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych.

Wskazana zmiana dotyczy miejsca świadczenia wymienionych usług w przypadku ich wykonywania przez przedsiębiorców na rzecz podmiotów niebędących podatnikami podatku od towarów i usług z innych krajów UE¹. W wyniku zmian od stycznia 2015 r. podatek VAT z tytułu świadczenia wskazanych usług stanowi dochód budżetu państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma odbiorca takich usług.

W związku ze zmianami w krajach UE zostały wprowadzone tzw. małe punkty kompleksowej obsługi – MOSS (z ang. Mini One Stop Shop) podatnicy nie będą musieli rejestrować się w każdym kraju UE, do których świadczą wskazane usługi. Celem wprowadzenia zmian jest uproszczenie rozliczenia VAT oraz ograniczenie formalności – bowiem dzięki MOSS podatnik będzie mógł złożyć jedną deklarację VAT i zapłacić podatek który będzie przekazany przez polskie organy podatkowe do kraju do którego miała miejsce sprzedaż.

1. Definicje usług elektronicznych, nadawczych oraz telekomunikacyjnych

Zgodnie z Ustawą o VAT, przez usługi elektroniczne rozumie się usługi świadczone drogą elektroniczną, zdefiniowane w rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do Dyrektywy VAT (dalej: „Rozporządzenie wykonawcze”). W tym miejscu należy wskazać, że Rozporządzenie UE jest aktem prawnym o charakterze ogólnym i wiążącym w całości także w Polsce. Stosowane jest bezpośrednio, a ustanawiane nim prawa zaczynają obowiązywać z efektem natychmiastowym we wszystkich państwach członkowskich na takiej samej zasadzie, jak przepisy prawa krajowego, bez potrzeby podejmowania jakichkolwiek działań przez władze krajowe. W konsekwencji, przepisy Rozporządzenia UE mają moc wiążącą dla polskich podatników oraz organów podatkowych.

Na podstawie Rozporządzenia UE, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2015 r., do usług świadczonych drogą elektroniczną należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez

¹ Zmiana ta wynika z nowego brzmienia art. 28k Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011 r. Nr 177 poz. 1054; dalej: „Ustawa o VAT”), zgodnie z którym *Miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.*

wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. Załącznik I do Rozporządzenia UE jako usługi elektroniczne wymienia m.in. odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą sieci radiowej lub telewizyjnej, Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, tj. słuchanie lub oglądanie programów w momencie wybranym przez użytkownika, na jego indywidualne życzenie, na podstawie katalogu programów wybranych przez dostawcę usług medialnych, m.in. telewizja lub wideo na życzenie. Zgodnie z Rozporządzeniem UE, do usług świadczonych drogą elektroniczną nie zalicza się usług nadawczych oraz usług telekomunikacyjnych.

Dyrektywa VAT definiuje usługi telekomunikacyjne, jako usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosięciowych sieci informacyjnych. Powyższa definicja jest uszczegółowiona przez Rozporządzenie UE. I tak, zgodnie z Rozporządzeniem UE usługi telekomunikacyjne obejmują w szczególności usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi; usługi telefoniczne świadczone przez Internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP); faks, telegraf i telex; dostęp do Internetu i stron World Wide Web. Zgodnie z Rozporządzeniem UE, usługi telekomunikacyjne nie obejmują usług świadczonych drogą elektroniczną oraz usług nadawczych radiowych i telewizyjnych (usług nadawczych).

Z kolei usługi nadawcze, zgodnie z Rozporządzeniem UE, obejmują usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem. Usługi nadawcze definiowane w Rozporządzeniu UE obejmują w szczególności programy radiowe lub telewizyjne transmitowane lub retransmitowane za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej; programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), jeżeli są nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej. Do usług nadawczych nie zalicza się m.in. usług telekomunikacyjnych, usług świadczonych drogą elektroniczną.

2. Rozliczanie VAT do końca 2014 r.

Do końca 2014 r. w przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych czy elektronicznych w innym kraju UE, rozliczenie na gruncie VAT było uzależnione od statusu kupującego. W przypadku gdy nabywcą któregoś z usług był podatnik podatku od wartości dodanej, transakcja ta podlegała opodatkowaniu w kraju siedziby kupującego². W konsekwencji to kupujący był odpowiedzialny za rozliczenie transakcji i odprowadzenie VAT (zgodnie z zasadą odwrotnego obciążenia).

W przypadku, gdy usługobiorcą był zagraniczny podmiot niebędący podatnikiem VAT (tj. konsument) za miejsce świadczenia do końca 2014 r. usługi uznawany był kraj siedziby usługodawcy i to na usługodawcy spoczywał obowiązek rozliczenia VAT.

² Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art.28b Ustawy o VAT – „*Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem (...)*”

3. Rozliczanie VAT od 1 stycznia 2015 r.

Od 1 stycznia 2015 r. sprzedaż wskazanych usług jest opodatkowana w kraju siedziby lub zamieszkania kupującego, niezależnie od jego statusu. Tym samym, w przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych czy elektronicznych na rzecz podatnika aktualny pozostaje opisany wyżej mechanizm rozliczenia VAT.

Zasadnicze zmiany dotyczą jednak świadczenia usług na rzecz zagranicznych niepodatników. Kwintesencja zmian polega na tym, że podatek od świadczonych usług musi zostać uregulowany w państwie członkowskim konsumenta, tym samym przy świadczeniu usług przez polskiego przedsiębiorcę na rzecz konsumentów np. z Niemiec, to polski usługodawca będzie zobowiązany do odprowadzenia VAT do niemieckiego fiskusa.

W związku z powyższym, co do zasady polski usługodawca będzie zobowiązany do rejestracji dla celów VAT w każdym kraju UE, w którym mieszkają konsumenci świadczonych przez niego usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych³.

4. Rejestracja w MOSS

W celu ułatwienia usługodawcom rozliczeń z odpowiednimi organami podatkowymi, wprowadzono rozwiązanie fakultatywne, dzięki któremu rejestracja w każdym kraju UE, w którym mieszkają konsumenci świadczonych przez usługodawcę usług, nie jest konieczna. Omawiane rozwiązanie fakultatywne to tzw. mały punkt obsługi kompleksowej – MOSS. Instytucja MOSS wprowadza możliwość elektronicznego złożenia kwartalnej deklaracji VAT oraz wpłacenia podatku VAT należnego wszystkim państwom członkowskim UE, do których usługodawca sprzedaje swoje usługi (przy ich świadczeniu na rzecz konsumentów). Wpłacony w procedurze MOSS podatek, zostaje przekazany przez krajowe organy do właściwych organów państw członkowskich, w których zlokalizowani są konsumenci świadczonych usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych.

Instytucja MOSS znajduje zastosowanie w sytuacjach, gdy przedsiębiorca (świadczący usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne) będący podatnikiem VAT-UE oraz posiadający siedzibę działalności gospodarczej (względnie stałe miejsce prowadzenia działalności⁴) w Polsce, dokona rejestracji dla celów MOSS w Polsce.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca będący podatnikiem VAT-UE, nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium UE, ale posiada na terytorium UE więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności, a jedno z tych miejsc znajduje się w Polsce, może wybrać Polskę, jako kraj członkowski identyfikacji.

W tym miejscu należy wskazać, iż właściwym organem podatkowym w sprawie procedury MOSS jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście.

W związku z powyższym, przedsiębiorcy którzy dokonają rejestracji dla celów MOSS w Polsce, rozliczają się przy zastosowaniu tej instytucji wyłącznie w zakresie wymienionych usług cyfrowych. Powyższe oznacza, że w przypadku przedsiębiorcy, który prowadzi kilka rodzajów działalności gospodarczej, w tym świadczy usługi cyfrowe na rzecz konsumentów znajdujących się w innych krajach UE, właściwe będą co do zasady dwa różne urzędy skarbowe - w zakresie usług cyfrowych przedsiębiorca będzie rozliczać się w Drugim Urzędzie

³ Zgodnie z art. 28k Ustawy o VAT, *Miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.*

⁴ Zgodnie w Rozporządzeniem wykonawczym „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce - inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika (...) które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Skarbowym Warszawa – Śródmieście, natomiast z tytułu pozostałej działalności zastosowanie znajdują zasady ogólne.

Warto podkreślić, iż w przypadku gdy przedsiębiorca świadczy usługi cyfrowe na rzecz konsumentów zlokalizowanych zarówno w Polsce jak i w innych krajach UE – zastosowanie znajdzie podział wskazany powyżej (tj. właściwe będą dwa różne urzędy skarbowe – Drugi Urząd Skarbowy Warszawa – Śródmieście, z tytułu świadczenia usług na rzecz konsumentów z innych krajów UE, oraz właściwy dla podatnika urząd skarbowy wyznaczony za zasadach ogólnych - z tytułu świadczenia usług na rzecz konsumentów z Polski).

Rejestracja dla celów MOSS wymaga wypełnienia odpowiednich formularzy (w formie elektronicznej), a wartym podkreślenia jest fakt, iż podatnik który rejestruje się dla systemu MOSS korzysta z numeru identyfikacji podatkowej, za pomocą którego został już wcześniej zidentyfikowany na potrzeby VAT.

5. Składanie deklaracji i rozliczenia VAT

Podatnik zidentyfikowany dla celów MOSS w Polsce jest zobowiązany składać deklaracje VAT do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście za pomocą systemu e-Deklaracje. W deklaracjach tych rozliczane jest jedyne świadczenie wskazanych usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Deklaracje VAT składane są za okresy kwartalne do 20. dnia miesiąca następującego po kwartale, którego dotyczy rozliczenie (powinny być składane zatem do 20 kwietnia, 20 lipca, 20 października oraz 20 stycznia).

W tym miejscu należy podkreślić, iż wskazany termin (20. dzień miesiąca następującego po kwartale, którego dotyczy rozliczenie) obowiązuje także w przypadku, gdy dzień ten przypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. W przypadku tradycyjnych deklaracji – tj. deklaracji składanych w innych przypadkach niż z zastosowaniem procedury MOSS (deklaracji składanych do 25. dnia miesiąca następującego po danym miesiącu lub kwartale) gdy dzień złożenia deklaracji przypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, deklarację można złożyć w dniu roboczym, który następuje po tej sobocie lub dniu ustawowo wolnym od pracy.

Szczególne zasady dotycząca terminu złożenia deklaracji w MOSS, nie ma zastosowania w przypadku płatności podatku – w przypadku, gdy 20. dzień miesiąca następujący po kwartale przypada w sobotę lub dzień wolny od pracy - płatność będzie uiszczona w terminie, nawet jeśli zostanie dokonana w najbliższym dniu roboczym.

W celu złożenia deklaracji dla MOSS, podatnik wypełnia specjalny formularz VIU-D⁵, w którym wskazuje podatek należny wszystkim państwom członkowskim w którym zlokalizowani byli konsumenci świadczonych przez podatnika usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Deklaracja przesyłana jest za pomocą systemu e-Deklaracje do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście.

Do każdej złożonej deklaracji generowany jest jednostkowy numer referencyjny, który każdorazowo musi zostać podany przy dokonywaniu płatności podatku.

W składanej deklaracji dla celów MOSS podatnik nie wykazuje podatku naliczonego z tytułu zakupów związanych ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Wydatki związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą wykazywane są w „standardowej” deklaracji podatkowej składanej we właściwym dla podatnika urzędzie skarbowym. Z kolei podatek naliczony wynikający z wydatków związanych ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, które zostały poniesione w państwie UE konsumpcji, rozlicza się za pośrednictwem mechanizmu zwrotu VAT.

⁵ Deklaracja dla rozliczania podatku VAT w zakresie procedury unijnej służącej do rozliczeń procedury szczególnej MOSS.)

Podkreślić należy, iż kwoty wykazane w deklaracji dla MOSS wykazywane są każdorazowo w EURO oraz nie podlegają zaokrągleniom.

W przypadku, gdy podatnik chce dokonać zmian w złożonej już deklaracji, możliwe jest dokonanie korekty pierwotnej deklaracji. Przedmiotowa korekta może zostać złożona w terminie 3 lat licząc od dnia w którym przypadł termin złożenia deklaracji pierwotnej. Możliwe jest także złożenie deklaracji po upływie wskazanego 3 letniego okresu – w takim wypadku, korekta będzie składana bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji, poza systemem MOSS.

W przypadku zastosowania procedury MOSS, podatnik zobowiązany jest do prowadzenia odpowiedniej ewidencji, którą powinien przechowywać przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonał świadczenia usługi. Ewidencja powinna zawierać informacje dotyczące m.in. państwa członkowskiego konsumpcji, rodzaju świadczonej usługi, daty świadczenia, podstawy opodatkowania, zastosowanej stawki VAT czy kwoty podatku należnego.

6. Wyrejestrowanie z procedury MOSS

Wyrejestrowanie z procedury MOSS może nastąpić na wniosek podatnika lub z urzędu na pomocy postanowienia Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście. W przypadku, gdy podatnik zamierza wyrejestrować się z procedury MOSS powinien poinformować Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście na co najmniej 15 dni przed rozpoczęciem kwartału w którym zamierza porzucić z rozliczania VAT w procedurze MOSS.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście może także w formie postanowienia dokonać wyrejestrowania podatnika z systemu MOSS w przypadku gdy podatnik systematycznie nie przestrzega zasad odnośnie rozliczania VAT z zastosowaniem tej procedury lub w przypadku gdy podatnik nie istnieje lub nie ma możliwości skontaktowania się z nim albo przez okres kolejnych ośmiu kwartałów nie świadczy usług których rozliczenia objęte zostały procedurą MOSS.

Należy także wskazać, iż w przypadku wyrejestrowania podatnika z procedury MOSS, podatnik taki nie będzie mógł zostać objęty wskazaną procedurą przez określony czas, którego długość będzie uzależniona od przyczyny wyrejestrowania (okres taki będzie się wahał od 2 do 8 kwartałów).

Podsumowanie

Wskazany mechanizm polegający na zastosowaniu procedury MOSS, bezwzględnie ułatwia przedsiębiorcom rozliczenia VAT w kontekście zmiany przepisów odnośnie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT. System ten umożliwia przedsiębiorcom nierejestrowanie się dla celów VAT w każdym kraju UE, w którym zlokalizowani są konsumenci usług, co niewątpliwie upraszcza rozliczenia VAT oraz ogranicza kłopotliwe formalności.

Bibliografia

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011 r. Nr 177 poz. 1054, ze zm.)
2. Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej;
3. Rozporządzeniu Wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do Dyrektywy VAT

SETTLEMENT OF VAT USING MOSS PROCEDURE

Summary

Significant changes in VAT provisions were introduced to Polish law on 1 January 2015. Mentioned changes concern the supply of telecommunication, broadcasting and electronic services for the entities (other than VAT taxpayers) from EU country, other than Poland.

According to above, the company supplying mentioned services is obliged to settle VAT in all countries in which customers are located. In order to simplify VAT settlement, the Polish taxpayers can use the special, optional procedure MOSS (Mini One Stop Shop), which allows to submit one VAT return and to make the payment of VAT. Tax is afterwards passed on from Polish tax authorities to the country of consumption of mentioned services. Using MOSS procedure the Polish taxpayer is not obliged to register for VAT in the country of consumption.

Key words: VAT, settlement, MOSS procedure, supplier, customer, registration, supply of services, telecommunication, broadcasting services, electronic services, country of consumption, EU