

*Anna Nykiel-Mateo*¹

Wyzwania związane z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy

1. Wprowadzenie

Obserwowany ostatnio dynamiczny rozwój gospodarki współpracy może w istotny sposób przyczynić się do wzrostu gospodarczego i tworzenia miejsc pracy w Unii Europejskiej². Ma to szczególnie duże znaczenie w kontekście wstrząsu gospodarczego wywołanego przez pandemię COVID-19.

479

W przypadku transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy sfery działalności gospodarczej i aktywności prywatnej się przenikają. Użytkownicy platform mogą np. przystępować do transakcji zarówno jako osoby prywatne, jak i jako przedsiębiorcy, wykorzystując zarówno majątek prywatny, jak i majątek przedsiębiorstwa³. Kwalifikacja tych zjawisk z punktu widzenia VAT nie zawsze jest zatem sprawą prostą.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie i skomentowanie wyzwań związanych z opodatkowaniem VAT transakcji

¹ Anna Nykiel-Mateo – doktor nauk prawnych, pracownik Komisji Europejskiej, Sekretariat Generalny. Poglądy wyrażone w tym artykule są wyłącznie poglądami autorki i nie należy ich przypisywać Komisji Europejskiej.

² Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Europejski program na rzecz gospodarki dzielenia się*, Bruksela, 2.06.2016 r., COM(2016)356 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356> (dostęp: 26.02.2021). Zob. też OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, 2021, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>

³ Zob. np. G. Beretta, *VAT and the Sharing Economy*, „World Tax Journal” 2018, August, s. 383; F. Matesanz, *VAT Treatment of the Sharing Economy*, „International VAT Monitor” 2021, vol. 32, no. 2.

realizowanych w ramach gospodarki współpracy oraz możliwych kierunków zmian regulacji opodatkowania tych transakcji, które są obecnie przedmiotem refleksji w ramach prowadzonych przez Komisję Europejską prac nad reformą przepisów o podatku VAT.

Wskazana problematyka jest przedstawiona w kontekście zasad ustanowionych w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴.

2. Gospodarka współpracy

Termin „gospodarka współpracy” wywodzi się z angielskiego określenia *collaborative economy*. Jednak zarówno w języku angielskim, jak i polskim funkcjonują różne określenia tego samego zjawiska, takie jak *sharing economy*⁵, *gig economy*⁶, *peer-to-peer economy*⁷ czy „gospodarka dzielenia się”⁸, „gospodarka współdzielenia”⁹, „gospodarka rówieśników”¹⁰. W swoim komunikacie *Europejski program na rzecz gospodarki dzielenia się* Komisja Europejska określa gospodarkę współpracy jako obejmującą „modele prowadzenia działalności, w których działalność odbywa się dzięki pośrednictwu platform współpracy, tworzących ogólnie dostępny rynek czasowego korzystania z dóbr lub usług, często dostarczanych przez osoby prywatne. Gospodarka dzielenia się obejmuje trzy kategorie uczestników: (i) usługodawców dzielących się swoimi dobrami, zasoba-

⁴ Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm. – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

⁵ Zob. np. Value Added Tax Committee, *VAT treatment of sharing economy*, Working Paper No. 878, 22.09.2015, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/details> (dostęp: 26.02.2021).

⁶ Zob. np. OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, 3.07.2020, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm> (dostęp: 26.02.2021).

⁷ Zob. np. International Monetary Fund, *Taxation and the Peer-to-Peer Economy*, IMF Working Paper, WP/17/187, 8.08.2017, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/08/08/Taxation-and-the-Peer-to-Peer-Economy-45157> (dostęp: 26.02.2021).

⁸ Zob. np. Ł. Żołądek, *Gospodarka dzielenia się – wyzwania regulacyjne*, Biuro Analiz Sejmowych, „Infos”, nr 9, 26.07.2018, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/\\$file/Infos_247.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/$file/Infos_247.pdf) (dostęp: 26.02.2021).

⁹ Zob. np. Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii, *Gospodarka współdzielenia*, b.r., <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/gospodarka-wspoldzielenia> (dostęp: 26.02.2021).

¹⁰ Zob. np. A. Kucharska, *Ochrona konsumenta w gospodarce współpracy w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2019, s. 22.

mi, czasem lub umiejętnościami – mogą to być osoby fizyczne oferujące usługi okazjonalnie (»peers«) lub usługodawcy zawodowo zajmujący się świadczeniem usług (»profesjonalni dostawcy usług«); (ii) użytkowników powyższych usług; oraz (iii) pośredników łączących – za pośrednictwem platformy internetowej – dostawców z użytkownikami i ułatwiających transakcje między nimi (»platformy współpracy«)”¹¹.

W swoim raporcie, opublikowanym w 2016 r., R. Vaughan i R. Daveerio szacują, że w 2015 r. pięć kluczowych sektorów gospodarki współpracy wygenerowało 4 miliardy euro przychodów w Europie¹². Sektory te to zakwaterowanie, transport, usługi w zakresie prowadzenia gospodarstwa domowego, usługi profesjonalne (np. w zakresie consultingu, rachunkowości), usługi finansowe.

Wypracowanie ogólnych zasad i kryteriów oceny transakcji zawieranych w ramach gospodarki współpracy z punktu widzenia VAT niezwykle komplikuje fakt, iż mogą one przybierać bardzo zróżnicowane formy.

Ogólnie można powiedzieć, że w przeciwieństwie do klasycznych dostaw towarów i świadczenia usług, w których uczestniczą dwie strony (dostawca i odbiorca), w transakcjach zawieranych w ramach gospodarki współpracy zazwyczaj występują trzy podmioty. Są to:

- 1) dostawca towarów lub usług,
- 2) odbiorca,
- 3) platforma internetowa – łącząca dostawców z odbiorcami i ułatwiająca transakcje między nimi.

Transakcje w ramach gospodarki współpracy mogą, ogólnie rzecz biorąc, odbywać się według kilku podstawowych scenariuszy. Po pierwsze, dostawy towarów i świadczenie usług mogą odbywać się odpłatnie. Platforma internetowa, dostępna zazwyczaj poprzez aplikacje mobilne, kontaktuje ze sobą użytkowników oferujących towary lub usługi, takie jak np. używane narzędzia, lokale na krótkoterminowy wynajem, usługi ogrodnicze czy transportowe, z użytkownikami pragnącymi z tych towarów lub usług skorzystać. Zawarcie umowy dotyczącej danej transakcji oraz płatności najczęściej dokonywane jest za pośrednictwem platform.

Po drugie, towary lub usługi mogą być udostępnione w zamian za dostęp do innych towarów lub usług. Również w tym przypadku platforma łączy dostawców z odbiorcami i ułatwia transakcje między nimi, mechanizm transakcji jest jednak inny. Mogą one opierać się na prostej

¹¹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Europejski program...*, s. 3.

¹² R. Vaughan, R. Daveerio, *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*, April 2016, s. 7, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2acb7619-b544-11e7-837e-01aa75ed71a1> (dostęp: 26.02.2021).

wymianie, ale mogą też polegać na tym, że dane osoby wnoszą do pewnej puli swój udział w formie towarów i usług, i w zamian zyskują dostęp do pozostałych towarów i usług zawartych w puli¹³.

Możliwy jest wreszcie scenariusz, w ramach którego usługi są świadczone za pośrednictwem platformy bez zapłaty w formie pieniężnej lub w jakiejkolwiek innej formie¹⁴. Nieodpłatne świadczenie usług co do zasady leży poza zakresem stosowania dyrektywy 2006/112/WE.

3. Podstawowe problemy w zakresie analizy transakcji zawieranych w ramach gospodarki współpracy z punktu widzenia przepisów dyrektywy 2006/112/WE

Jeżeli chodzi o analizę transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy z punktu widzenia dyrektywy 2006/112/WE, należy odróżnić transakcje zawierane między użytkownikami platformy od transakcji zawieranych pomiędzy platformą i jej użytkownikami.

482

3.1. Transakcje zawierane między użytkownikami platformy

W odniesieniu do transakcji zawieranych między użytkownikami platformy celem analizy jest ustalenie, kiedy transakcje te stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Kluczowe znaczenie ma tutaj ustalenie statusu dostawcy, a mianowicie rozstrzygnięcie, czy jest on podatnikiem VAT.

Artykuł 9(1) dyrektywy 2006/112/WE ustanawia szerokie rozumienie pojęcia „podatnik”, wskazując, że jest nim „każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Przy tym „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

¹³ Zob. Value Added Tax Committee, *VAT treatment...*, s. 3.

¹⁴ *Ibidem*.

W tym kontekście pojawia się pytanie, czy wykorzystywanie majątku rzeczowego, który z natury swej mógłby być wykorzystywany zarówno na potrzeby działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, jak np. mieszkanie czy samochód, powinno być kwalifikowane jako działalność gospodarcza. Mimo że analiza prowadzona z punktu widzenia dyrektywy 2006/112/WE będzie musiała uwzględniać okoliczności faktyczne konkretnej sprawy, to jednak można powiedzieć, że w przypadku zawieranych za pośrednictwem platform transakcji krótkotrwałego wynajmu lokali albo świadczenia usług transportowych istnieją mocne argumenty przemawiające za kwalifikacją ich jako działalności gospodarczej.

W swoim orzeczeniu w sprawie *Słaby*¹⁵ Trybunał Sprawiedliwości UE wskazał, że samo zarządzanie majątkiem prywatnym nie oznacza prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast jeżeli dana osoba w celu dokonania sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu towarami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE, należy uznać ją za podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu¹⁶. Można zatem powiedzieć, że osoby fizyczne, które przystępują do platformy i instalują wymagane aplikacje mobilne po to, aby oferować towary lub usługi, zachowują się podobnie jak producenci, handlowcy i usługodawcy, i wobec tego należy przyjąć, że prowadzą działalność gospodarczą. Taki wniosek został przedstawiony również w dokumencie roboczym Komitetu ds. VAT nr 878¹⁷.

W dokumencie tym Komisja zawarła też swoje rozważania dotyczące transakcji dokonywanych okazjonalnie. Powołała się przy tym na orzeczenie w sprawie *Kostov*¹⁸, w którym Trybunał wskazał, że podatnik działający w pewnej dziedzinie działalności, który okazjonalnie dokonuje transakcji należącej do innej dziedziny działalności, jest zobowiązany do zapłaty VAT od tej transakcji, pod warunkiem że działalność, w ramach której mieści się transakcja, stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE¹⁹.

Orzeczenie to potwierdza szerokie rozumienie terminu „podatnik” przyjęte w dyrektywie 2006/112/WE i ułatwia klasyfikację dostawców towarów i usług w ramach gospodarki współpracy jako podatników VAT.

¹⁵ Sprawy połączone C-180/10 i C-181/10 *Słaby* i inni, ECLI:EU:C:2011:589, uzasadnienie orzeczenia pkt 38–41, 50–51.

¹⁶ *Ibidem*, pkt 51.

¹⁷ Value Added Tax Committee, *VAT treatment...*, s. 6.

¹⁸ Sprawa C-62/12 *Kostov*, ECLI:EU:C:2013:391.

¹⁹ *Ibidem*, pkt 28–31.

Inny jeszcze rodzaj problemów związanych z klasyfikacją dostawców towarów i usług w ramach gospodarki współpracy powstaje w sytuacjach, w których towary i usługi są przedmiotem wymiany.

Mimo że Trybunał potwierdził w swoim orzecznictwie, iż umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacane w pieniądzu, stanowią z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne²⁰, w przypadku umów zamiany kwestia kwalifikacji uczestniczących w nich podmiotów jako podatników oraz stwierdzenie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy dostawą i „wynagrodzeniem” mogą budzić poważne wątpliwości.

W powoływanym dokumencie roboczym Komitetu ds. VAT nr 878 Komisja wskazuje w szczególności na wątpliwości powstające w kontekście art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, który, jak wspomniano wyżej, stanowi, iż za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Cel ten jest dość wyraźny np. w przypadku udostępniania mieszkań na potrzeby krótkoterminowego wynajmu w zamian za wynagrodzenie pieniężne, jednak nie jest on już tak oczywisty w sytuacjach, w których użytkownicy platformy udostępniają własne mieszkania w zamian za możliwość korzystania z mieszkań innych użytkowników²¹.

Kolejnym wyzwaniem jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku między dostawą i wynagrodzeniem w sytuacjach, w których np. wartość świadczenia uzyskanego za pośrednictwem platformy nie ma nic wspólnego z wartością wkładu wniesionego przez użytkownika do wspólnej puli. Tymczasem, zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału, dostawy towarów lub świadczenie usług są opodatkowane jedynie wtedy, kiedy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. W konsekwencji dostawa towarów lub świadczenie usług podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy dostawcą/usługodawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez dostawcę/usługodawcę stanowi rzeczową równowartość usług świadczonych na rzecz usługobiorcy²².

²⁰ Zob. np. orzeczenia w sprawach: C330/95 Goldsmiths, ECLI:EU:C:1997:339, pkt 23–25; C549/11 Orfey, ECLI:EU:C:2012:832, pkt 35; C-283/12 Serebryannay, ECLI:EU:C:2013:599, pkt 39.

²¹ Value Added Tax Committee, *VAT treatment...*, s. 8.

²² Zob. np. orzeczenia w sprawach: C16/93 Tolsma, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; C174/00 Kennemer Golf, C174/00, EU:C:2002:200, pkt 39; C463/14 Asparuchow Lejk Inwestmynt Kympani, ECLI:EU:C:2015:542, pkt 35 i nast.

3.2. Usługi świadczone przez platformy współpracy na rzecz użytkowników

Jeżeli chodzi o transakcje zawierane między platformą współpracy i jej użytkownikami – zarówno dostawcami, jak i odbiorcami – to kluczowe znaczenie ma charakter usług świadczonych przez platformę. Determinuje on bowiem miejsce świadczenia usług. Należy przy tym zaznaczyć, że mowa tu o usługach świadczonych za wynagrodzeniem, usługi świadczone nieodpłatnie pozostają bowiem poza zakresem stosowania dyrektywy 2006/112/WE.

W ramach Komitetu ds. VAT kilkakrotnie już dyskutowano nad kwestiami związanymi z klasyfikacją usług świadczonych przez platformy, przy czym analiza skupiła się na usługach świadczonych drogą elektroniczną i usługach świadczonych przez pośredników²³. Aby dokonać rozróżnienia między tymi typami usług, konieczna jest szczegółowa analiza zakresu udziału człowieka w świadczeniu usług w rozumieniu art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁴.

Dyskusje te pokazały, że ocena zakresu udziału człowieka zależy od modelu, na którym opiera się funkcjonowanie danej platformy oraz od rozwoju technicznego, który wiele zmienia w tym zakresie²⁵.

485

²³ Zob. VAT Expert Group, *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context*, Working Paper No. 906, 2016, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/ea379e7b-5e2b-4217-b704-0b13a56de6dc/details> (dostęp: 26.02.2021); Value Added Tax Committee, *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys. The significance of the VAT identification number*, Working Paper No. 947, 2018, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/a586aeec-6ab1-4d21-ad3f-03f90561f5da/details> (dostęp: 26.02.2021); Value Added Tax Committee, *Services supplied by digital platforms intervening in short-term leasing or renting of immovable property*, Working Paper No. 990, 2020, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/0b7a8602-271f-4696-ad10-19796b697597/details> (dostęp: 26.02.2021).

²⁴ Dz.Urz. UE L Nr 77/1 ze zm. Zob. Value Added Tax Committee, *Guidelines resulting from the 107th Meeting of 8 July 2016 Document D – taxud.c.1(2017)1402399 – 914, b.r.*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/474e7e57-7e01-4de0-ac94-e55537e505ae_en?filename=guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (dostęp: 26.02.2021).

²⁵ Zob. VAT Expert Group, *VAT treatment of the platform economy*, taxud.c.1(2020)2365654, Working Paper No. 090, 2020, s. 7, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/9ebee17d-00f3-4f11-9f30-68a0931eddbd6/details> (dostęp: 26.02.2021).

Mimo że orzecznictwo²⁶ może być częściowo pomocne w analizie usług świadczonych przez platformy, to należy przyznać, że obecna sytuacja pod względem pewności prawa, z punktu widzenia zarówno podatnika, jak i administracji podatkowej absolutnie nie jest satysfakcjonująca.

4. Kierunki możliwej reformy²⁷

Konieczność podjęcia działań, które zapewniłyby stabilne ramy prawne do celów opodatkowania gospodarki współpracy podatkiem VAT, nie budzi zatem wątpliwości. Samo wyjaśnienie, jak należy stosować obowiązujące zasady do transakcji zawieranych w ramach gospodarki współpracy, może nie być wystarczające. Wydaje się, że konieczne będzie wprowadzenie zmian w przepisach samej dyrektywy 2006/112/WE lub przynajmniej w rozporządzeniu wykonawczym.

Sama Komisja w następujący sposób przedstawiła możliwe opcje, jeśli chodzi o kierunek reformy²⁸:

- 1) wyjaśnienie sposobu interpretacji podstawowych pojęć, takich jak „transakcja będąca przedmiotem opodatkowania” oraz „podatnik”, w odniesieniu do transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy – mogłoby to nastąpić w drodze przyjęcia aktów tzw. miękkiego prawa (wytyczne, noty wyjaśniające) albo w drodze zmiany rozporządzenia wykonawczego;
- 2) wprowadzenie wzruszalnego domniemania, że dostawca jest podatnikiem VAT, o ile przekroczy pewien próg – ustanowiony w odniesieniu do rocznych obrotów albo np. liczby zawartych transakcji;
- 3) przyjęcie w odniesieniu do transakcji zawartych między platformą a dostawcą fikcji prawnej, że dostawca jest podatnikiem – na potrzeby zastosowania przepisów o miejscu świadczenia usług;
- 4) doprecyzowanie zasad dotyczących określenia miejsca świadczenia usług w drodze poprawek wprowadzonych w rozporządzeniu wykonawczym;

²⁶ Zob. np. orzeczenia w sprawach: C-568/17, Geelen, EU:C:2019:388; C-390/15, Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), EU:C:2017:174.

²⁷ Tekst tego opracowania powstał w lutym 2021 r., zanim Komisja przyjęła 8 grudnia 2022 r. wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej, COM(2022)701 final. Wniosek ten zawiera m.in. zaktualizowane przepisy dotyczące VAT w odniesieniu do platform transportu pasażerskiego i krótkoterminowego zakwaterowania.

²⁸ VAT Expert Group paper no 090, *VAT treatment of the platform economy*, s. 7–11.

5) wprowadzenie szczególnych zasad, jeżeli chodzi o określenie miejsca świadczenia w odniesieniu do usług świadczonych przez platformy, z rozróżnieniem świadczeń na rzecz podmiotów gospodarczych (B2B) i świadczeń na rzecz konsumenta (B2C).

Wstępna analiza zalet i wad powyższych opcji zawarta jest w przygotowanym przez służby Komisji dokumencie roboczym²⁹, który był przedmiotem dyskusji na spotkaniu Grupy Ekspertów ds. VAT w maju 2020 r. Dokument ten zawiera również refleksję dotyczącą roli platform w poborze VAT, która pozostaje poza zakresem niniejszego opracowania.

5. Uwagi końcowe

Przedstawione przez Komisję opcje dotyczące możliwych kierunków reformy obejmują doprecyzowanie sposobu interpretacji podstawowych pojęć, takich jak „transakcja będąca przedmiotem opodatkowania” czy „podatnik” oraz pokazują, jak można rozwiązać problemy z ustaleniem miejsca świadczenia usług w odniesieniu do transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy. Sama Komisja wskazuje, że różne opcje mogą być łączone w celu uzyskania bardziej kompleksowego rozwiązania.

487

Zapowiadana reforma jest w rzeczy samej konieczna, aby ułatwić przestrzeganie przepisów o VAT przez platformy i dostawców oraz aby umożliwić organom podatkowym skuteczną kontrolę przestrzegania prawa.

Opracowanie to powstało w czasie, kiedy prace nad reformą przepisów regulujących traktowanie gospodarki platform dla potrzeb VAT były jeszcze w początkowej fazie. Wniosek legislacyjny dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej³⁰ został przyjęty przez Komisję 8 grudnia 2022 r. Opodatkowanie VAT gospodarki platform jest jedną z trzech części składowych tego pakietu. Jest on obecnie przedmiotem negocjacji w Radzie UE³¹.

²⁹ VAT Expert Group Paper no. 090, *VAT treatment of the platform economy*, powoływany wyżej.

³⁰ COM(2022)701 final.

³¹ Zob. raport o postępach w negocjacjach Council of the European Union, *VAT in the Digital Age package – Progress report*, 15877/23, 2023, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15877-2023-INIT/en/pdf> (dostęp: 9.02.2024).

Bibliografia

- Beretta G., *VAT and the Sharing Economy*, „World Tax Journal” 2018, August.
- Council of the European Union, *VAT in the Digital Age package – Progress report*, 15877/23, 2023, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15877-2023-INIT/en/pdf> (dostęp: 9.02.2024).
- IMF Working Paper, *Taxation and the Peer-to-Peer Economy*, WP/17/187, 8.08.2017, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/08/08/Taxation-and-the-Peer-to-Peer-Economy-45157> (dostęp: 26.02.2021).
- Kucharska A., *Ochrona konsumenta w gospodarce współpracy w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2019.
- Matesanz F., *VAT Treatment of the Sharing Economy*, „International VAT Monitor” 2021, vol. 32, no. 2.
- Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii, *Gospodarka współdzielenia*, b.r., <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/gospodarka-wspoldzielenia> (dostęp: 26.02.2021).
- OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, 3.07.2020, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm> (dostęp: 26.02.2021).
- OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, 2021, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>
- Value Added Tax Committee, *Guidelines resulting from the 107th Meeting of 8 July 2016 Document D – taxud.c.1(2017)1402399 – 914*, b.r., https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/474e7e57-7e01-4de0-ac94-e55537e505ae_en?file-name=guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (dostęp: 26.02.2021).
- Value Added Tax Committee, *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys. The significance of the VAT identification number*, Working Paper No. 947, 2018, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/a586aeec-6ab1-4d21-ad3f-03f90561f5da/details> (dostęp: 26.02.2021).
- Value Added Tax Committee, *Services supplied by digital platforms intervening in short-term leasing or renting of immovable property*, Working Paper No. 990, 2020, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/0b7a8602-271f-4696-ad10-19796b697597/details> (dostęp: 26.02.2021).
- Value Added Tax Committee, *VAT treatment of sharing economy*, Working Paper No. 878, 22.09.2015, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/details> (dostęp: 26.02.2021).
- VAT Expert Group, *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context*, Working Paper No. 906, 2016, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/ea379e7b-5e2b-4217-b704-0b13a56de6dc/details> (dostęp: 26.02.2021).

- VAT Expert Group, *VAT treatment of the platform economy*, taxud.c.1(2020)2365654, Working Paper No. 090, 2020, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1e-aff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/9ebee17d-00f3-4f11-9f30-68a0931edbd6/details> (dostęp: 26.02.2021).
- Vaughan R., Daverio R., *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*, April 2016, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2acb7619-b544-11e7-837e-01aa75ed71a1> (dostęp: 26.02.2021).
- Żołądek Ł., *Gospodarka dzielenia się – wyzwania regulacyjne*, Biuro Analiz Sejmowych, „Infos”, nr 9, 26.07.2018, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/\\$file/Infos_247.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/$file/Infos_247.pdf) (dostęp: 26.02.2021).

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.).
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Europejski program na rzecz gospodarki dzielenia się*, Bruksela, 2.06.2016 r., COM(2016)356 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356> (dostęp: 26.02.2021).
- 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 Nr 77/1 ze zm.).

489

Streszczenie

Dynamiczny rozwój gospodarki współpracy może w istotny sposób przyczynić się do wzrostu gospodarczego i tworzenia miejsc pracy w Unii Europejskiej, co ma szczególnie duże znaczenie w kontekście wstrząsu gospodarczego wywołanego przez pandemię COVID-19. Ponieważ w przypadku transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy sfery działalności gospodarczej i aktywności prywatnej się przenikają, kwalifikacja tych transakcji z punktu widzenia podatku VAT budzi wiele wątpliwości.

Przedmiotem opracowania jest przedstawienie wyzwań związanych z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy zarówno między użytkownikami platformy, jak i między platformą współpracy i jej użytkownikami. W tym kontekście tekst wskazuje możliwe kierunki zmian regulacji opodatkowania tych transakcji, które były przedmiotem refleksji w ramach prowadzonych przez Komisję Europejską prac nad reformą przepisów o podatku VAT, ogłoszoną w lipcu 2020 r. w Planie działań na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego strategię naprawy gospodarczej.

Słowa kluczowe: VAT, dyrektywa 2006/112/WE, gospodarka współpracy, gospodarka dzielenia się, platformy