

Roman Namysłowski¹

Rewolucja informatyczna a VAT

1. Wprowadzenie

Powszechność internetu, postępująca cyfryzacja, nowe technologie, sztuczna inteligencja powodują, że niemal w każdej minucie w jakimś zakątku świata ktoś wpada na genialny pomysł biznesowy. Oczywiście nie jest tak, że każdy z tych pomysłów ma szansę przetrwać fazę start-upu, ale niewątpliwie część z nich na trwale wpisze się w krajobraz gospodarczy i pozwoli na dostarczanie nowej wartości dla firm czy osób. Jednym z niezaprzeczalnych zjawisk występujących w tej nowej rzeczywistości jest niewątpliwie coś, co przyjęło się nazywać ekonomią współdzielenia (*sharing economy, gig economy* i in.). Zakłada ona całkowicie nowe, niewystępujące do tej pory modele prowadzenia działalności gospodarczej i dystrybucji dóbr czy usług. Istotą tego zjawiska jest najczęściej łączenie osób fizycznych za pośrednictwem platform internetowych w celu świadczenia usług lub wspólnego korzystania z posiadanych aktywów, czasu, umiejętności lub kapitału. Przy tym, co istotne, te aktywności nie wiążą się z przekazywaniem prawa własności do żadnych zasobów. Ta zmieniająca się rzeczywistość, czasami nazywana nową rewolucją przemysłową, stawia nowe wyzwania dla obowiązujących systemów podatkowych. W niniejszym opracowaniu chciałem skupić się wyłącznie na podatku od wartości dodanej i pokazać pojawiające się dylematy na przykładzie dwóch platform działających globalnie, w tym w Polsce, tj. Uber i Airbnb.

415

¹ Roman Namysłowski – doktor nauk ekonomicznych, partner zarządzający w Dziale Doradztwa Podatkowego w CRIDO, doradca podatkowy.

2. System VAT w Unii Europejskiej

Obowiązujący dzisiaj system opodatkowania konsumpcji został *de facto* zaprojektowany w połowie zeszłego wieku. Podstawowe znaczenie dla kształtu i sposobu funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej miał art. 2 dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych², który opisał fundamentalne cechy tego systemu.

Z przepisu tego wynikało, że podatek VAT powinien być podatkiem powszechnym (ogólnym), prowadzącym do opodatkowania konsumpcji i proporcjonalnym do ceny towarów i usług. Zasady te w kolejnych etapach harmonizacji przepisów dotyczących podatku VAT zostały zrealizowane, w szczególności poprzez objęcie tym podatkiem każdego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą oraz poprzez szeroki zakres czynności podlegających opodatkowaniu. Opodatkowanie wyłącznie konsumpcji zostało ostatecznie osiągnięte poprzez umożliwienie podatnikowi pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą. Mechanizm pomniejszania podatku należnego o podatek poniesiony na poprzednim etapie obrotu określa się jako zasadę neutralności podatku od wartości dodanej dla podatników.

System podatku od wartości dodanej powinien objąć swym zakresem wszystkie stadia obrotu. Cel ten został zrealizowany między innymi poprzez odpowiednią definicję podatnika.

Definicja wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zawarta została w art. 2 pierwszej dyrektywy. Miała charakter ogólny, tj. określała fundamentalne cechy nowego podatku. Zasady te, chociaż niewątpliwie istotne przy konstruowaniu nowego systemu, nie mogły stanowić bezpośredniego punktu odniesienia przy tworzeniu szczegółowych rozwiązań w krajowych systemach prawnych. Z tego względu art. 3 pierwszej dyrektywy przewidywał uchwalenie kolejnej dyrektywy, w której w bardziej szczegółowy sposób określone zostałyby zasady stosowania podatku VAT, a w szczególności główne kategorie dla każdego systemu podatkowego, tj. przedmiot i podmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, moment i miejsce powstania obowiązku podatkowego, stawka podatku itd.

Z tego też względu doczekaliśmy się najpierw dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji usta-

² Dz.Urz. nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r., s. 1301–1303 – dalej pierwsza dyrektywa.

wodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, następnie dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku⁴, a obecnie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵.

Pomimo licznych zmian przepisów dotyczących VAT obecnie obowiązująca dyrektywa w tym zakresie, tj. dyrektywa 2006/112/WE, nie zmieniała istoty tego podatku, a przyjęte pierwotnie rozwiązania w tzw. szóstej dyrektywie obowiązują do dzisiaj. Z tego względu obecna legislacja nie zawiera co do zasady żadnych szczegółowych przepisów, które odnosiłyby się wprost do wspomnianej na wstępie ekonomii współdziałania. Oznacza to, że do momentu zmiany czy wprowadzenia nowych regulacji w tym zakresie dla prawidłowego określenia konsekwencji podatkowych na gruncie VAT ekonomii współdziałania jesteśmy zmuszeni stosować zasady i pojęcia, które nie przystają w pełni do trwającej rewolucji przemysłowej. W tym zakresie pomocne powinny być wspomniane ogólne zasady – fundamentalne cechy podatku VAT.

3. Różnice w modelach działalności

Jak wskazałem na wstępie, analiza konsekwencji VAT zostanie dokonana na przykładzie dwóch firm działających w obszarze *sharing economy*, tj. Ubera i Airbnb.

Wydawać by się mogło, że obie wskazane firmy działają w identyczny sposób, a co za tym idzie – konsekwencje na gruncie VAT powinny być identyczne. Obie przecież, zgodnie z założeniami ekonomii współdziałania, świadczą usługi pośrednictwa, kojarząc osoby, które mają jakieś dobro (samochód, nieruchomość), z osobami, które tych dóbr lub efektów ich posiadania potrzebują (przemieszczenia z miejsca A do miejsca B, wynajęcia nieruchomości). Tymczasem modele ich funkcjonowania znacznie się różnią, a to powinno prowadzić do wniosku, że i konsekwencje podatkowe mogą być różne.

³ Dz.Urz. Nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r., s. 1303–1312 – dalej druga dyrektywa.

⁴ Dz.Urz. WE L Nr 145, s. 1 – dalej szósta dyrektywa.

⁵ Dz.Urz. UE. L Nr 347, s. 1 – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

Co prawda na gruncie VAT unijnego nie zapadły do tej pory żadne rozstrzygnięcia, które potwierdzałyby taką hipotezę, niemniej jednak pośrednio argumentów dostarczają wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawach dotyczących swobody świadczenia usług oferowanych przez wspomniane platformy internetowe.

Z wyroku w sprawie C-434/15⁶ wiemy, że w przypadku Ubera spór, w pewnym uproszczeniu, dotyczył klasyfikacji świadczenia dokonywanego przez tę firmę jako usługi w dziedzinie transportu lub jako usługi społeczeństwa informacyjnego. Zdaniem TSUE aktywność (usługa pośrednictwa) Ubera polega w szczególności na:

1) selekcjonowaniu właścicieli pojazdów niebędących zawodowymi kierowcami, którym przedsiębiorstwo to dostarcza aplikację, bez której nie świadczyliby oni usług przewozowych, a osoby chcące przebyć trasę miejską nie miałyby dostępu do usług owych kierowców;

2) wywieraniu decydującego wpływu na warunki, na jakich kierowcy ci świadczą usługi;

3) określaniu za pomocą aplikacji maksymalnej ceny danego przewozu, którą Uber pobiera od klienta, a następnie przekazuje jej część właścicielowi pojazdu niebędącemu zawodowym kierowcą;

418 4) sprawowaniu pewnej kontroli w odniesieniu do jakości pojazdów i ich kierowców, a także do zachowania tych ostatnich, przy czym kontrola taka może w stosownym wypadku skutkować wykluczeniem danego kierowcy ze świadczenia usług przewozowych.

Trybunał wskazuje to, co może mieć istotne znaczenie z punktu widzenia VAT: „tę usługę pośrednictwa należy zatem uznać za integralną część złożonej usługi, której głównym elementem jest usługa przewozowa, wobec czego należy zakwalifikować ją nie jako »usługę społeczeństwa informacyjnego« [...], ale jako »usługę w dziedzinie transportu« [...]”. Mamy zatem do czynienia ze świadczeniem złożonym, którego elementem determinującym jest usługa przewozu.

Z kolei sprawa C-390/18⁷ dotyczyła tego samego dylematu co powyższa: czy właściwe jest kwalifikowanie usług świadczonych z wykorzystaniem platformy Airbnb jako usług społeczeństwa informacyjnego, zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 1 lit. b dyrektywy 2015/1534. Tylko bowiem w takim przypadku ograniczenia obowiązujące w poszczególnych państwach członkowskich, dotyczące usług związanych z nieruchomościami, nie miałyby zastosowania.

Istotne znaczenie z punktu widzenia rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia z usługą najmu, czy jedynie z usługą społeczeństwa informa-

⁶ Wyrok TSUE z dnia 20 grudnia 2017 r., C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi.

⁷ Wyrok TSUE z dnia 19 grudnia 2019 r., C-390/18, postępowanie karne przeciwko X.

cyjnego, mógł mieć zestaw dodatkowych działań, poza kojarzeniem nabywcy i odbiorcy usługi najmu, które podejmował Airbnb. Spółka oferuje wynajmującym wiele innych usług, takich jak opcjonalna usługa polegająca na udostępnieniu formularza określającego treść oferty, opcjonalna usługa fotograficzna, opcjonalna usługa w zakresie ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej oraz gwarancja odszkodowania za szkody. Co więcej, udostępnia ona wynajmującym opcjonalne narzędzie umożliwiające oszacowanie ceny najmu w odniesieniu do uśrednionych cen rynkowych zaczerpniętych z owej platformy. Przy tym, inaczej niż w przypadku Ubera, nie narzuca stronom warunków cenowych najmu. Dodatkowo Airbnb zajmuje się zarządzaniem płatnościami, doliczając najemcy wynagrodzenie za swoją usługę, co powiększa odpowiednio kwotę pobieraną za najem nieruchomości.

Zdaniem TSUE celem usługi będącej przedmiotem postępowania głównego było umożliwienie nawiązania, za wynagrodzeniem, kontaktu pomiędzy potencjalnymi najemcami a oferującymi usługi krótkoterminowego zakwaterowania wynajmującymi (będącymi bądź niebędącymi przedsiębiorcami), aby umożliwić tym pierwszym zarezerwowanie zakwaterowania. To zaś prowadzi do następujących wniosków. Analizowana usługa stanowi usługę odrębną od usługi późniejszej, tj. od usługi najmu nieruchomości. Trybunał wskazuje wprost, że:

419

1) „Taką usługę pośrednictwa można mianowicie oddzielić od samej transakcji dotyczącej nieruchomości, ponieważ jej celem jest nie tyle natychmiastowe wykonanie usługi zakwaterowania, ile raczej zapewnienie narzędzia ułatwiającego zawieranie umów dotyczących przyszłych transakcji w oparciu o ustrukturyzowaną listę dostępnych obiektów noclegowych, dostępną na noszącej tę samą nazwę platformie elektronicznej i odpowiadającą kryteriom przyjętym przez osoby poszukujące krótkoterminowego zakwaterowania. To stworzenie takiej listy, korzystne zarówno dla gospodarzy posiadających miejsce zakwaterowania do wynajęcia, jak i osób poszukujących takiego zakwaterowania, stanowi istotną charakterystykę platformy elektronicznej zarządzanej przez Airbnb”;

2) „Usługa taka jak ta świadczona przez Airbnb Ireland nie jest w żaden sposób niezbędna dla świadczenia usług zakwaterowania”;

3) Airbnb w przeciwieństwie do Ubera nie ma decydującego wpływu na warunki świadczenia usług zakwaterowania, skoro spółka „nie ustala bezpośrednio lub pośrednio ceny żądanych czynszów ani też nie dokonuje wyboru wynajmujących, ani nieruchomości oferowanych do wynajęcia na jej platformie”.

Trudno zatem uznać usługę świadczoną przez Airbnb za świadczenie złożone, którego dominującą działalnością byłby wynajem nieruchomości. To zaś prowadzi do wniosku, że usługa ta stanowi usługę społeczeństwa

informacyjnego, chociaż oczywiście do momentu, w którym stanie się ona integralną częścią złożonej usługi, której głównym elementem będzie usługa objęta inną kwalifikacją prawną (tu: usługą najmu).

4. Konsekwencje na gruncie VAT

Jak wskazałem powyżej, opisane wyroki TSUE nie dotyczą kwestii podatkowych. Niemniej jednak ocena charakteru świadczonych usług przez oba podmioty, co prawda dla potrzeb innych dyrektyw, pozwala jednak dokonać analizy konsekwencji na gruncie podatku VAT.

4.1. Przypadek Ubera

Przyjęcie konkluzji wynikających z powyższego rozstrzygnięcia TSUE dla potrzeb VAT oznacza, że Uber świadczy usługi przewozu osób na rzecz konsumentów i jednocześnie nabywa usługi przewozu od osób, które fizycznie tego przewozu dokonują. W efekcie każdy z tych strumieni należy analizować odrębnie, określając konsekwencje dla każdego z uczestników świadczenia usług.

4.1.1. Uber – konsument

W przypadku transportu pasażerskiego, a o takich usługach mówimy w przypadku Ubera, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Ze względu na charakter usługi należy przyjąć (choć oczywiście mogą być od tego wyjątki), że usługa jest wykonywana w obrębie jednego kraju. I teraz powinniśmy rozpatrzyć dwa przypadki: 1) jeżeli beneficjentem usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, czyli nieposiadająca statusu podatnika oraz 2) jeżeli beneficjentem jest podatnik, a Uber nie posiada siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w kraju świadczenia usług. W pierwszym przypadku to na Uberze będzie ciążył obowiązek rozliczenia tej transakcji, odpowiedniego udokumentowania i odprowadzenia VAT do organów podatkowych. W drugim zaś to na usługobiorcy będzie ciążył obowiązek rozliczenia podatku na zasadzie odwrotnego obciążenia (oczywiście o ile oba podmioty będą miały siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności w różnych krajach; przy zbiegu tych miejsc Uber będzie zobowiązany do rozliczenia VAT na tej transakcji).

4.1.2. Kierowca – Uber

Z kolei po stronie zakupowej konsekwencje VAT-owskie będą zależały od statusu usługodawcy, czyli co do zasady kierowcy wykonującego usługę przewozu. W większości przypadków będą to podatnicy, którzy powinni opodatkować świadczone usługi według właściwej stawki kraju świadczenia usługi, wystawić fakturę i odprowadzić VAT do organu podatkowego. Na takiej transakcji VAT będzie odliczany przez Ubera na zasadach ogólnych, tj. w deklaracji składanej przez tę firmę w tym kraju.

Może się zdarzyć, chociaż pewnie wyjątkowo, że świadczący usługę nie jest podatnikiem, tj. nie prowadzi działalności gospodarczej. Wydaje mi się to mało prawdopodobne, biorąc pod uwagę zasady współpracy z Uberem i np. proces kwalifikacji kierowców i samochodów. Niemniej jednak w sytuacji, w której świadczący usługę przewozu na rzecz Ubera nie byłby podatnikiem z tytułu wykonanej czynności przewozu, takie zdarzenie nie podlegałoby opodatkowaniu VAT.

4.2. Przypadek Airbnb

421

Ponownie założmy, że ocena charakteru świadczonych usług, tym razem przez Airbnb, dokonana dla potrzeb innych przepisów jest poprawna również dla VAT. Oznaczałoby to, że mamy do czynienia z dwoma odrębnymi usługami: usługą pośrednictwa świadczoną przez Airbnb oraz usługą zakwaterowania świadczoną przez właściciela nieruchomości.

4.2.1. Airbnb – najemca

Zgodnie z opisem przedstawionym w wyroku TSUE Airbnb świadczy usługi na rzecz osób poszukujących zakwaterowania. Można przyjąć, że w większości przypadków będą to usługi, których beneficjentami będą osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Chociaż oczywiście nie można wykluczyć, że odbiorcami usług będą podmioty gospodarcze. Przy tym należy wskazać, że usługi pośrednictwa są kwalifikowane przez Trybunał w tym przypadku jako usługi społeczeństwa informacyjnego, czyli przekładając to na język VAT-owski – powinny to być usługi elektroniczne. Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług elektronicznych na rzecz osób niebędących podatnikami miejscem ich opodatkowania jest co do zasady kraj, w którym siedzibę (stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu) ma

nabywca usługi. Innymi słowy, usługa Airbnb (podmiotu irlandzkiego) świadczona na rzecz osoby posiadającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce będzie właśnie w tym kraju opodatkowania. Oczywiście ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁸, w ślad za dyrektywą 2006/112/WE, przewiduje wyjątek od tej zasady, prowadzący do opodatkowania świadczonej usługi elektronicznej w kraju siedziby usługodawcy. Niemniej jednak w przypadku usług Airbnb wyłączenie to, ze względu na jego warunki (tj. limit kwotowy), nie będzie miało zastosowania. W przypadku braku odmiennych regulacji takie zdefiniowanie miejsca opodatkowania oznaczałoby, że spółka byłaby zmuszona do rejestracji do celów VAT we wszystkich krajach, w których nabywcy usług mają stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu i opodatkowania świadczonych usług. Nie zadziała bowiem w tych przypadkach mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany w rozliczeniach pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą i posiadającymi status podatnika. Z tego względu, dążąc do usprawnienia zasad rozliczania, przyjęto uproszczenie, które sprowadza się do możliwości rejestracji w jednym wyłącznie państwie członkowskim i rozliczania VAT należnego we wszystkich innych państwach członkowskich w deklaracji składanej w kraju rejestracji oraz zapłaty podatku w tym kraju (VAT należny administracjom poszczególnych krajów przekazywany jest przez administrację kraju rejestracji). W ustawie o podatku od towarów i usług uproszczenie to określone jest jako procedura szczególna, pozwalająca na skorzystanie z tzw. małego punktu kompleksowej obsługi podatnika (w dyrektywie 2006/112/WE: Mini One Stop Shop – MOSS). Z kolei w przypadku świadczenia usług na rzecz podatników, podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, rozliczenia są stosunkowo proste. Miejscem opodatkowania usług będzie kraj siedziby usługobiorcy i to ten podmiot jest zobowiązany do rozliczenia podatku na zasadzie odwrotnego obciążenia (oczywiście przy założeniu posiadania siedziby/stałego miejsca prowadzenia działalności w różnych krajach).

4.2.2. Wynajmujący – najemca

Usługi zakwaterowania będą zaś opodatkowane w kraju położenie nieruchomości, niezależnie od statusu nabywcy. Oczywiście to, czy taka usługa w ogóle podlega opodatkowaniu, będzie również konsekwencją statusu usługodawcy i oceny, czy świadcząc wspomniane usługi, działał w charakterze podatnika.

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685.

5. Podsumowanie

Opisane przypadki świadczenia usług z wykorzystaniem nowoczesnej technologii pokazują skalę wyzwania, przed jakim stoi system podatkowy, a w szczególności przepisy dotyczące podatku VAT. Trudno bowiem zakładać, że każdy z funkcjonujących obecnie modeli gospodarczych czy też modeli, które za chwilę zostaną wymyślone, będzie oceniany przez TSUE i dopiero wtedy będzie możliwe definiowanie konsekwencji prowadzonej działalności na gruncie VAT. Oznacza to konieczność przemyślenia obecnie obowiązujących przepisów i wprowadzenie rozwiązań w pewnym sensie odpornych na kreatywność człowieka. To – jak pokazują prace Komisji Europejskiej nad przepisami modelu docelowego dotyczącego opodatkowania ruchu towarowego – wcale może nie być ani proste, ani szybkie. Kluczowe jest jednak, żeby w przyjętych zasadach opodatkowania zachować zasadę neutralności, rozumianą jako konieczność stosowania identycznych zasad opodatkowania dla tego samego rodzaju transakcji, tak żeby nie wpływać na konkurencyjność podmiotów.

423

Bibliografia

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r.).
- Dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r.).
- Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L Nr 145).
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE. L Nr 347).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685).

Streszczenie

Jednym ze zjawisk występujących w nowej rzeczywistości jest niewątpliwie coś, co przyjęło się nazywać ekonomią współdzielenia (*sharing economy*, *gig economy* i in.). Zakłada ona całkowicie nowe, niewystępujące do tej pory modele prowadzenia działalności gospodarczej i dystrybucji dóbr czy usług. Istotą tego zjawiska jest najczęściej łączenie osób fizycznych za pośrednictwem platform internetowych w celu świadczenia usług lub wspólnego korzystania z posiadanych aktywów, czasu, umiejętności lub kapitału. Zmieniająca się rzeczywistość, czasami nazywana nową rewolucją przemysłową, stawia nowe wyzwania dla obowiązujących systemów podatkowych. W niniejszym opracowaniu autor analizuje dylematy dotyczące podatku od wartości dodanej na przykładzie dwóch platform działających globalnie.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, informatyzacja, nowa rewolucja przemysłowa