

KOZLOWSKI Doradztwo prawne i podatkowe w Niemczech

www.ra-kozowski.com

Nowe niemieckie regulacje dotyczące odpowiedzialności operatorów rynków internetowych (amazon, ebay) w celu ograniczenia utraty podatku VAT

Coraz więcej obrotów detalicznych w Niemczech generują przedsiębiorstwa zagraniczne obecne na elektronicznych rynkach sprzedaży.

W celu ograniczenia ryzyka niemieckich strat podatkowych, z dniem 01.01.2019r. wprowadzono nowe niemieckie przepisy dotyczące rejestru i odpowiedzialności operatorów takich elektronicznych rynków („Ustawa o unikaniu strat podatkowych z tytułu VAT w Internecie oraz o zmianie dalszych przepisów podatkowych” z dnia 11.12.2018r., BGBl 2018 I s. 2338).

Regulację wprowadzono w celu ograniczenia utraty podatku VAT, która ma wynikać z dostaw za pośrednictwem elektronicznych rynków sprzedaży w Internecie. Jest to połączone z szerszą reformą i nowymi przepisami dotyczącymi sprzedaży online od roku 2021. Niemieckie organy podatkowe przedstawiają przy tym szczegółowe wytyczne na temat nowych przepisów.

Do niemieckiej ustawy o podatku VAT włączono regulację §22f UStG dotyczącą odpowiedzialności operatorów rynków internetowych za zobowiązanie przedsiębiorców aktywnych na tych rynkach.

Ramy prawne i definicje

Rynek elektronicznej sprzedaży to strona internetowa lub inny instrument elektroniczny służący do przekazywania informacji za pośrednictwem Internetu, który umożliwia stronie trzeciej nie obsługującej rynku generowanie przychodów (§ 25e Abs. 5 ustawa o podatku VAT-USStG). **Najważniejszymi operatorami takich rynków w Niemczech są oczywiście ebay i amazon.**

Nowe przepisy obowiązują tylko wtedy, gdy odpowiednia umowa sprzedaży dotycząca dostawy jest zawierana za pośrednictwem rynku elektronicznego. A więc jeżeli jedynie informacje są wymieniane za pośrednictwem rynku elektronicznego i jeżeli umowa kupna jest zawierana w inny sposób niż poprzez elektroniczny rynek, postanowienia te nie mają zastosowania (tzw. rynek maklerski; tablica ogłoszeń). **A więc platformy internetowe takie jak ebay-kleinanzeigen, czy mobile.de raczej nie są objęte regulacjami §22f UStG.**

Punktem centralnym nowej regulacji są przepisy dotyczące rejestracji operatorów a w konsekwencji przepisy dotyczące odpowiedzialności operatorów rynków sprzedaży:

W nowym przepisie § 22f ustawy o podatku VAT operatorzy rynków elektronicznych są zobowiązani do rejestrowania danych osobowych przedsiębiorców, jeżeli dostawa podlega opodatkowaniu w Niemczech. W regulacji tej znajduje się również nowy certyfikat, w którym administracja podatkowa potwierdza rejestrację podatkową przedsiębiorcy (obecnie - do czasu wprowadzenia elektronicznej procedury wyszukiwania - jest to forma VAT 1 TI, *BMF*, pismo z dnia 17.12.2018 r. , *BStBl* 2018 I s. 1432).

W ust. 25e ustawy o podatku VAT wprowadzono nowy rodzaj odpowiedzialności operatorów takich elektronicznych rynków za niepłacenie podatku VAT przez przedsiębiorców/sprzedawców. Odpowiedzialność ta nie ma zastosowania, jeżeli operator rynku elektronicznego wypełnił swoje obowiązki w zakresie ewidencji zgodnie z ust. 22f ustawy o podatku VAT. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy podmioty gospodarcze otrzymały od organów podatkowych zaświadczenie potwierdzające rejestrację podatkową podmiotu gospodarczego, chyba że wiedziały lub powinny były wiedzieć, że dostawca nie wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych.

ZASADY REJESTRACJI

Organy podatkowe obszernie skomentowały nowe przepisy dotyczące operatorów rynków elektronicznych.

BMF, Schr. v. 28.1.2019 – III C 5 - S 7420/19/10002 :002, DOK 2019/0069610

W opublikowanych wytycznych niemieckie organy podatkowe wydają szczegółową opinię na temat zasad rejestrowania podmiotów objętych nowymi regulacjami.

Przepisy dotyczące rejestracji dotyczą operatorów rynków elektronicznych dla przedsiębiorców działających za pośrednictwem tego rynku, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej realizują dostawy, które są dokonywane na rynku i których transport rozpoczyna się lub kończy w Niemczech. Nie jest warunkiem wstępnym dla przepisów dotyczących rejestracji, aby w Niemczech istniał obrót podlegający opodatkowaniu VAT. Dostawa objęta regulacją przykładowo nie istnieje, jeżeli odbiorca nie przyjmie towaru lub zwróci go w wyznaczonym mu terminie (zwrot).

Operator rynku elektronicznego ma obowiązek rejestrowania następujących danych i przechowywania ich przez okres 10 lat zgodnie z zasadami prawa procesowego (§ 147 ust. 1 nr 1 w związku z § 3 zdanie 1 Kodeksu Podatkowego AO):

1. pełną nazwę i adres przedsiębiorcy, pod którym jest on zarejestrowany do celów podatkowych w kraju lub który wskazał we wniosku o rejestrację;

2. numer identyfikacji podatkowej nadany przedsiębiorcy dokonującemu dostawy przez właściwy niemiecki urząd skarbowy zgodnie z § 21 Kodeksu Podatkowego (AO);
3. (jeżeli jest dostępny) numer identyfikacyjny podatku VAT nadany przez Federalny Centralny Urząd Skarbowy BZSt;
4. Początek i koniec ważności certyfikatu wydanego przez właściwy urząd skarbowy zgodnie z § 22f ust. 1 zdanie 2 ustawy o podatku VAT- podatek VAT 1 TI - dotyczącego rejestracji podatkowej przedsiębiorcy;
5. Miejsce (pełny adres) rozpoczęcia przewozu lub wysyłki (z zastrzeżeniem ogólnych przepisów ustawy o podatku VAT, w szczególności § 3 ust. 5a - 8 ustawy o podatku VAT) oraz miejsce przeznaczenia;
6. Czas obrotu (regularnie realizacja dostawy, tj. rozpoczęcie przepływu towarów);
7. Wysokość obrotu netto (regularnie ustalane jest wynagrodzenie zgodnie z § 10 Abs. 1 niemieckiej ustawy o podatku VAT z uwzględnieniem obniżek wynagrodzeń, takich jak rabaty, rabaty gotówkowe itp.).

Dane wymienione w punktach od 1. do 4. muszą być rejestrowane na podstawie ważnego zaświadczenia.

Jeżeli sprzedawca nie zarejestruje się na rynku elektronicznym jako przedsiębiorca, należy odpowiednio zarejestrować odpowiednie dane jak również datę urodzenia takiego konsumenta-sprzedawcy. Adres zamieszkania lub adres meldunkowy musi być zarejestrowany jako adres.

Jeśli sprzedawca nie jest przedsiębiorcą, operator rynku elektronicznej sprzedaży musi również odnotować datę urodzenia.

PROCEDURA CERTYFIKACJI

W drugiej głównej części wytycznych, organy podatkowe komentują poszczególne kwestie związane z procedurą certyfikacji.

Organ podatkowy powołują się na odrębne pismo -wytyczne z dnia 17.12.2018r. w celu wydania zaświadczenia VAT 1 TI. Zaświadczenie to służy wyłącznie jako dowód rejestracji w Niemczech do celów podatku VAT.

Prawidłowość wypełniania regulacji podatkowych nie jest przedmiotem procedury certyfikacji.

Jeżeli przedsiębiorca nie dokonuje sprzedaży podlegającej opodatkowaniu w Niemczech za pośrednictwem rynku elektronicznego, nie jest wymagana rejestracja podatkowa, oraz nie jest wymagane zaświadczenie zgodnie z § 22f ust. 1 zdanie 2 ustawy o podatku VAT. Następujące przypadki są tu szczególnie istotne:

- Przedsiębiorcy dostarczają towary osobom fizycznym w Niemczech, jeżeli transport rozpoczyna się w innym Państwie członkowskim, a przedsiębiorcy nie przekraczają niemieckiego progu rocznych dostaw (§ 3c ustęp 3 zdanie 2 nr 1 Prawa podatkowego VAT) w wysokości 100.000,00 EUR i nie odstąpili od stosowania niniejszego rozporządzenia (§ 3c ustęp 4 ustawy podatkowej VAT). Jako dowód, operator rynku elektronicznego może zapisać (zagraniczny) numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorcy lub zachować jego własne potwierdzenie. Jednakże na wniosek wydaje się zaświadczenie zgodnie z § 22f ust. 1 zdanie 2 ustawy o podatku VAT również w takich przypadkach, jeżeli przedsiębiorca jest zarejestrowany do celów podatkowych w Niemczech.
- Przedsiębiorcy dostarczają (wyłącznie) towary klientom w kraju, dla których przepływ towarów rozpoczyna się na terytorium kraju trzeciego, a miejsce dostawy nie przenosi się do Niemiec zgodnie z § 3 ust. 8 ustawy o podatku VAT. Również tutaj należy zachować dowód (np. własne potwierdzenie sprzedawcy). Uwaga: Miejsce dostawy zostaje przeniesione do Niemiec, jeżeli przedmiot przybywa do Niemiec z terytorium Państwa trzeciego, a dostawca lub jego przedstawiciel jest dłużnikiem podatku obrotowego z tytułu importu poniesionego w związku z importem.

Organy podatkowe ogłaszają również w swoich wytycznych dalsze zasady przyznawania certyfikatu VAT 1 TI:

- Mali przedsiębiorcy otrzymują takie zaświadczenie również przy rejestracji do celów podatku VAT w Niemczech.
- Niezależnie od tego, na ilu rynkach przedsiębiorca chce sprzedawać towary, otrzymuje tylko jeden certyfikat VAT 1 TI. Może go przekształcić w format elektroniczny i przesłać do kilku operatorów rynku elektronicznego.
- W przypadku utraty certyfikatu VAT 1 TI certyfikat zastępczy jest wydawany przedsiębiorcy a nie operatorowi rynku.
- W przypadku zmiany danych (np. adresu) przedsiębiorca otrzymuje nowy certyfikat.
- Jeżeli operator rynku ma wątpliwości co do autentyczności certyfikatu przedłożonego przez przedsiębiorcę, urząd skarbowy wymieniony w certyfikacie informuje operatora o ważności certyfikatu.

Przedsiębiorcy niemający miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby lub zarządu w Niemczech lub innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w Europejskim Obszarze Gospodarczym muszą podać nazwę uprawnionego krajowego pełnomocnika do korespondencji najpóźniej w momencie składania wniosku o wydanie zaświadczenia VAT 1 TI zgodnie z § 21 Kodeksu Podatkowego AO. Organy podatkowe wyjaśniają, że uprawniony odbiorca krajowy nie musi być jedną z osób wymienionych w § 3 ustawy o doradztwie podatkowym.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ OPERATORA RYNKU SPRZEDAŻY ELEKTRONICZNEJ

W trzeciej, głównej części wytycznych organy podatkowe komentują poszczególne kwestie odpowiedzialności operatora rynku sprzedaży elektronicznej.

Przepisy dotyczące rejestracji zgodnie z § 22f ustawy o podatku VAT nie wymagają żadnych krajowych obrotów podlegających opodatkowaniu. Jednakże, aby operator rynku mógł podlegać obowiązkowi podatkowemu na mocy art. 25e niemieckiej ustawy o podatku VAT, musi posiadać obrót krajowy podlegający opodatkowaniu.

Roszczenie z tytułu odpowiedzialności operatora rynku sprzedaży elektronicznej zakłada, że transakcja za pośrednictwem rynku elektronicznego była prawnie dokonana. Dostawę uznaje się za prawnie dokonaną na rynku elektronicznym, jeżeli umowa kupna została zawarta przy pomocy automatycznego procesu zamawiania przeprowadzonego na rynku elektronicznym.

W swoich wytycznych organy podatkowe przedstawiły zasady odpowiedzialności przedsiębiorców, które również wynikają z przepisów prawa podatkowego. Ma ono zastosowanie w następujących sytuacjach:

- Zasadniczo operator rynku elektronicznego nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli posiada ważny certyfikat VAT 1 TI od przedsiębiorcy. Jeśli certyfikat nie jest dostępny, odpowiedzialność jest zawsze brana pod uwagę.
- Jeżeli operator rynku wie - lub powinien był wiedzieć - że przedsiębiorca nie wywiązuje się w pełni ze swoich obowiązków w zakresie podatku VAT, odpowiedzialność może być również uwzględniona przy składaniu certyfikatu VAT 1 TI. Operator rynku elektronicznego nie ponosi jednak odpowiedzialności, jeżeli zwróci uwagę przedsiębiorcy działającego na jego rynku na naruszenie obowiązku i zażąda od niego usunięcia tego naruszenia w terminie nie dłuższym niż 2 miesiące, a przedsiębiorca zastosuje się do tego żądania. W przeciwnym razie operator rynku elektronicznego musi wykluczyć przedsiębiorcę z obrotu na tej platformie internetowej po 2 miesiącach, aby uniknąć odpowiedzialności. Aktywne rozwiązywanie problemów przedsiębiorcy przez operatora nie jest konieczne. Wiedza operatora odnosi się jedynie do faktów, które stają się znane operatorowi w ramach jego własnego przedsiębiorstwa i które pozwalają na wyciągnięcie wniosku, że nastąpiło naruszenie obowiązku w zakresie podatku VAT. Zasady stosuje się odpowiednio do kwestii realizacji obrotu w przedsiębiorstwie, przekroczenia progu dostaw (§ 3c ust. 3 niemieckiej ustawy o podatku VAT) oraz przeniesienia miejsca dostawy do Niemiec.
- Jeżeli przedsiębiorca nie zarejestrował się na rynku elektronicznym jako przedsiębiorca, operator rynku elektronicznego zasadniczo nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli wypełnia swoje obowiązki w zakresie rejestracji. Nie ma to jednak zastosowania, jeżeli operator rynku elektronicznego wiedział lub powinien był wiedzieć, że rejestracja jako przedsiębiorca była nieprawidłowa.

Ważne: W ocenie należy brać pod uwagę tylko działania na własnym rynku elektronicznym. Prawdą jest przy tym, że wielkość obrotu nie jest jedynym czynnikiem, który należy uwzględnić. Zdaniem organów podatkowych istnieją jednak wyraźne przesłanki wskazujące na to, że rejestracja jako przedsiębiorcy nie byłaby nieuzasadniona, jeżeli obrót przekraczający 17.500,00 EUR (odpowiadający limitowi dla małych przedsiębiorców zgodnie z ust.19 ustawy o podatku VAT) zostanie osiągnięty na jednym rynku elektronicznym w ciągu jednego roku kalendarzowego. To samo dotyczy sytuacji, gdy sprzedawca zapewni, że nie przekroczy niemieckiego limitu dostaw 100 TEUR, a następnie sprzedaż przekracza ten limit.

W przypadku odpowiedzialności podatkowej sprzedawcy, w pierwszej kolejności wysłuchuje się operatora rynku elektronicznego (§ 91 ust. 1 zdanie 1 niemieckiego Kodeksu Podatkowego AO). Urząd Skarbowy właściwy dla przedsiębiorcy dokonującego dostawy jest odpowiedzialny za wydanie zawiadomienia o odpowiedzialności (§ 25e ust. 7 ustawy o podatku VAT w porównaniu z § 21 Kodeksu Podatkowego AO). Ten urząd skarbowy jest również odpowiedzialny za obciążenie związane z przedstawieniem i ustaleniem podstaw odpowiedzialności operatora.

Jeżeli organy podatkowe posiadają informacje, że przedsiębiorca nie przestrzega swoich obowiązków w zakresie podatku VAT, właściwy urząd skarbowy może poinformować operatora rynku (prawo do ujawnienia informacji podatkowych).

Operatorowi rynku elektronicznego przyznaje się okres, w którym może on wywierać wpływ na przedsiębiorcę w celu wywiązania się z jego obowiązków lub wykluczenia go z dalszego obrotu za pośrednictwem jego rynku elektronicznego.

Ważne: Operator rynku elektronicznego nie ponosi odpowiedzialności, jeśli jest w stanie udowodnić, że przedsiębiorca został zablokowany na jego rynku w wyznaczonym terminie. Jeżeli operator rynku elektronicznego nie przedstawi dowodu w określonym terminie, jest on zobowiązany do zapłaty podatku VAT i niezapłaconego z tytułu sprzedaży na swoim rynku, dla której czynność prawna została zawarta przez urząd skarbowy po doręczeniu zgłoszenia (§ 25e ust. 4 zdanie 2 ustawy o podatku VAT).

Zasady stosowania

Nowe przepisy weszły w życie z dniem 01.01.2019r. Przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej operatorów rynków mają zastosowanie dla przedsiębiorców mających siedzibę w krajach trzecich od 01.03.2019r. Odpowiedzialność operatorów za zobowiązania podatkowe europejskich przedsiębiorców, w tym polskich, wchodzi w życie od 01.10.2019r.

Podsumowanie- konsekwencje dla praktyki

Cieszy fakt, że organy podatkowe wystosowały wyczerpujące pismo wytyczne, w którym to skomentowały indywidualne skutki prawne niezwłocznie po wejściu w życie nowych przepisów i w odpowiednim czasie przed ich zastosowaniem. Zasadniczo przedstawiono zasady prawne. W niektórych przypadkach podano również wskazówki dotyczące wdrażania - przynajmniej z punktu widzenia organów podatkowych.

W szczególności zasady rejestrowania muszą być przestrzegane przez operatora rynku elektronicznego niezależnie od rzeczywistego zobowiązania podatkowego przedsiębiorcy, podczas gdy system odpowiedzialności zakłada rzeczywiste zobowiązanie podatkowe przedsiębiorcy. Naruszenie przepisów o rejestracji może jednak zostać ukarane jako przestępstwo administracyjne (§ 379 Kodeksu Podatkowego AO) - niezależnie od tego, czy powstaje przypadek odpowiedzialności.

W konsekwencji operatorzy jak ebay czy amazon w obawie przed własną odpowiedzialnością i obciążeniami administracyjnymi są w stosunku do przedsiębiorców surowsi niż same przepisy podatkowe.

Piotr Kozłowski

Adwokat niemiecki, specjalista podatkowy

www.ra-kozlowski.com7

mail@ra-kozlowski.com