

PODATKI W BRANŻY FMCG I E-COMMERCE

redakcja Sławomir Łuczak

Ewelina Całczyńska, Stanisław Gordziątkowski
Karolina Gotfryd, Martyna Smolińska

PODATKI W BRANŻY FMCG I E-COMMERCE

redakcja Sławomir Łuczak

Ewelina Całczyńska, Stanisław Gordziałkowski
Karolina Gotfryd, Martyna Smolińska



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2021

Stan prawny na 1 października 2020 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Agata Czuj

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-172-4

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Opodatkowanie handlu FMCG na gruncie podatku	
od towarów i usług.....	15
1. Stawki VAT	15
1.1. Regulacje w prawie polskim	15
1.2. Regulacje w prawie unijnym.....	16
1.3. Przyporządkowanie właściwej stawki VAT	17
2. Podatek VAT a Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług	20
2.1. Uwagi ogólne.....	20
2.2. Dostawa towarów a świadczenie usług	23
2.3. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	25
2.4. Podejście sądów administracyjnych i organów podatkowych	28
2.4.1. Orzecznictwo sądów administracyjnych	28
2.4.2. Interpretacja ogólna Ministerstwa Finansów	31
2.5. <i>Case study</i>	34
3. Nowa matryca VAT	38
3.1. PKWiU a nomenklatura scalona.....	38
3.2. Wiążąca Informacja Stawkowa (WIS).....	41
4. Kasy rejestrujące online oraz e-paragony	43
4.1. Kasy rejestrujące online.....	43
4.2. E-paragony	46

Rozdział II

Opodatkowanie handlu e-commerce	47
1. Uwagi ogólne.....	47
2. Opodatkowanie e-sklepu prowadzonego w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej i spółki komandytowo-akcyjnej	50
3. Opodatkowanie e-sklepu prowadzonego w formie spółki komandytowej, spółki jawnej, spółki cywilnej lub jednoosobowej działalności gospodarczej	52
3.1. Dopuszczalne formy opodatkowania	52
3.2. Opodatkowanie według skali	53
3.3. Opodatkowanie liniowe	54
3.4. Opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych	55
3.5. Opodatkowanie według karty podatkowej	57
3.6. Wybór i zmiana formy opodatkowania	59
4. Rozliczanie sprzedaży w Polsce na gruncie podatku dochodowego i podatku od towarów i usług.....	61
4.1. Sprzedaż towaru a rozpoznanie przychodu.....	61
4.2. Sprzedaż towaru a rozpoznanie kosztów uzyskania przychodu	64
4.3. Sprzedaż towaru a rozpoznanie VAT należnego	65
4.3.1. Zasada ogólna.....	65
4.3.2. Metoda kasowa.....	68
4.4. Zwrot towaru a rozpoznanie przychodu i VAT należnego	69
4.5. Nieodebranie zamówienia a rozpoznanie przychodu i VAT należnego.....	71
5. Sprzedaż wysyłkowa w świetle ustawy o podatku od towarów i usług	72
5.1. Uwagi ogólne.....	72
5.2. Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju.....	73
5.2.1. Definicja sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju	73
5.2.2. Przesłanki warunkujące wystąpienie sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju	74

5.2.3. Miejsce świadczenia – zasady opodatkowania sprzedaży wysyłkowej	76
5.2.4. Sprzedaż wysyłkowa do dwóch lub więcej państw członkowskich	81
5.3. Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju	82
5.4. Wyłączenia od sprzedaży wysyłkowej.....	82
5.5. Dokumentacja sprzedaży wysyłkowej.....	83
5.5.1. Faktury	83
5.5.2. Inne dokumenty dokumentujące sprzedaż wysyłkową.....	84
5.5.3. Brak dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju.....	85
5.5.4. Kasa rejestrująca	86
6. Opodatkowanie dropshippingu	88
6.1. Uwagi ogólne.....	88
6.2. Sprzedaż we własnym imieniu	88
6.2.1. Podatek dochodowy	89
6.2.2. Podatek od towarów i usług	89
6.3. Pośrednictwo sprzedaży.....	93
6.3.1. Podatek dochodowy	93
6.3.2. Podatek od towarów i usług	95
6.4. Dokumentowanie sprzedaży w ramach dropshippingu.....	99
6.4.1. Dokumentowanie transakcji przy sprzedaży we własnym imieniu.....	99
6.4.2. Dokumentowanie transakcji przy pośrednictwie w sprzedaży	100
6.4.3. Dokumentowanie transakcji przy użyciu kasy rejestrującej.....	101

Rozdział III

Akcje promocyjne	103
1. Opodatkowanie rabatów i usług wzajemnych	103
1.1. Uwagi ogólne.....	103
1.2. Rabaty sprzedażowe i posprzedażowe (retro-rabaty).....	105

1.2.1. Rabat sprzedażowy	105
1.2.2. Rabat posprzedażowy	106
1.2.3. Korekta zbiorcza.....	108
1.3. Rabat a wynagrodzenie za usługę	110
1.3.1. Uwagi ogólne.....	110
1.3.2. Zobowiązania kupującego wynagradzane rabatem.....	112
1.3.3. Rabaty pośrednie	114
1.4. Rabaty pracownicze	117

Rozdział IV

Obciążenia fiskalne w branży FMCG	121
1. Uwagi ogólne.....	121
2. Opłata za reklamę napojów alkoholowych	121
2.1. Uwagi ogólne.....	121
2.2. Pojęcie reklamy i promocji napojów alkoholowych.....	122
2.3. Wysokość opłaty	125
2.4. Czynności niepodlegające opłacie	127
2.5. Brak uiszczenia opłaty	128
3. Opłata recyklingowa	129
4. Opłata cukrowa.....	132
5. Opłata od napojów alkoholowych o pojemności nieprzekraczającej 300 ml – tzw. małych	134
6. Podatek od sprzedaży detalicznej	136

Bibliografia.....	141
--------------------------	------------

Wykaz orzeczeń sądów	143
-----------------------------------	------------

Wykaz pism urzędowych.....	145
-----------------------------------	------------

O Autorach.....	149
------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa VAT	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 11740 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
ustawa o CIT	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
ustawa o PIT	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
u.w.t.p.a	– ustawa z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2277 ze zm.)
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm.)

Inne

CN	– nomenklatura scalona (<i>Combined Nomenclature</i>)
FMCG	– produkty szybkozbywalne (<i>Fast-moving consumer goods</i>)

KE	– Komisja Europejska
NFZ	– Narodowy Fundusz Zdrowia
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
PKPiR	– podatkowa księga przychodów i rozchodów
PKWiU	– Polska Klasyfikacja WYROBÓW I USŁUG
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VIES	– internetowy system wymiany informacji o VAT (<i>VAT Information Exchange System</i>)
WIS	– Wiążąca Informacja Stawkowa
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

WSTĘP

Branża FMCG (ang. *Fast-moving consumer goods*) oferuje głównie produkty szybkozbywalne oraz szybkorotujące, przeznaczone przede wszystkim do sprzedaży w sklepach wielkopowierzchniowych, i chyba najlepszym określeniem dla niej jest słowo „dynamika”. Z racji łatwego dostępu do produktów klienci w szybkim tempie wykupują towary, które następnie są uzupełniane przez pracowników sklepów. Produkty branży FMCG można najczęściej nabyć w hiper- i supermarketach, ale również za pośrednictwem sklepów internetowych, w dyskontach oraz małych sklepach osiedlowych.

Najpopularniejsze produkty sektora FMCG to żywność, napoje, alkohole, kosmetyki i środki czystości. Są to w większości artykuły zaspokajające podstawowe potrzeby konsumenta. W dodatku charakteryzują się niską ceną, która jest czynnikiem decydującym o ich wyborze przez klientów, oraz wysokim poziomem dostępności. Z racji ogromnego zapotrzebowania oraz rozbudowanej oferty dostawców produkcja w branży FMCG odbywa się na masową skalę¹.

Wydaje się, że FMCG to gałąź gospodarki, która jest bardzo odporna na wszelkie kryzysy. Z roku na rok pojawia się w tym sektorze coraz więcej firm, a w rezultacie tworzone są nowe miejsca pracy. Wartość rynku FMCG rośnie każdego roku o kilka procent, przy czym w 2019 r.

¹ K. Liczmańska, *Strategie marek produktowych na rynku FMCG*, Toruń 2018, s. 130, 139–140.

była szacowana na około 260 mld zł². Specyfiką tej branży są także innowacyjność oraz elastyczne podejście do potrzeb klientów, niezwykle trudne do osiągnięcia w warunkach wciąż rosnącej konkurencji.

Mimo swojej „odporności” sektor FMCG również w Polsce nie uniknął negatywnych skutków związanych z ogłoszoną 20.03.2020 r. epidemią wirusa SARS-CoV-2. Jak wynika z badań, tuż przed tą datą bieżąca wartość koszyka zakupowego FMCG wzrosła nawet o 57% w stosunku do tego samego tygodnia rok wcześniej i w konsekwencji osiągnęła wielkość zbliżoną do szczytów sprzedaży typowych dla okresu przedświątecznego. Jednak zawartość koszyków zakupowych różniła się od tej sprzed świąt, gdyż dwiema dominującymi grupami produktów były tzw. suche artykuły spożywcze, których sprzedaż przed ogłoszeniem epidemii podwoiła się, oraz środki higieny – ze wzrostem sprzedaży o 70%³.

Sytuacja branży FMCG w naszym kraju znacznie się pogorszyła wraz z wejściem w życie rozporządzenia Rady Ministrów z 31.03.2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii. Na mocy tego i kolejnych rozporządzeń wprowadzono obostrzenia związane z liczbą osób przebywających w sklepach w jednym momencie i na określonej powierzchni. Taka sytuacja trwała do 30 maja. Początkowo sklepy obsługiwały po trzech klientów na jedno stanowisko kasowe, przy czym między 10.00 a 12.00 mogły w nich robić zakupy wyłącznie osoby powyżej 65. roku życia. W miarę łagodzenia obostrzeń w sklepach mogło przebywać po czterech klientów na jedno stanowisko kasowe (w przypadku gdy powierzchnia sklepu wynosiła nie więcej niż 100 m²) albo jeden klient na 15 m² powierzchni (gdy wynosiła ona więcej niż 100 m²). W ostatnim etapie łagodzenia ograniczeń placówki handlowe zaczęły obsługiwać po jednym kliencie na 15 m² powierzchni. W konsekwencji tych utrudnień kryzys dotknął przede wszystkim mikro- i małych przedsiębiorców.

² J. Patecki, *Rynek FMCG w 2019 r. – intensywna, ale zrównoważona transformacja*, <https://www.rp.pl/Firma/307129994-Rynek-FMCG-w-2019-r-intensywna-ale-zrownowazona-transformacja.html>.

³ Nielsen: *sprzedaż FMCG jak przed świątami*, <http://www.petrolnet.pl/nielsen-sprzedaz-fmcg-jak-przed-swietami/>.

Niniejsza książka została napisana przez specjalistów od prawa podatkowego. Jej atutem jest pragmatyczne i oparte na konkretnych przykładach podejście do omawianych zagadnień, z uwzględnieniem aktualnych stanowisk organów podatkowych wyrażonych w wydanych przez nie interpretacjach indywidualnych, a także bieżącego orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Rozdział pierwszy poświęcony został opodatkowaniu handlu FMCG podatkiem od towarów i usług. Omówiono w nim regulacje dotyczące ustalania stawek VAT dla produktów z tego sektora oraz praktyczne problemy z ich właściwym przyporządkowaniem na przykładzie *case study*, z uwzględnieniem odnośnego orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych. W rozdziale tym znalazło się również szerokie omówienie nowej matrycy VAT, dzięki której możliwe będzie odejście – w pewnym zakresie – przez podatników od stosowania bardzo skomplikowanej Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług na rzecz o wiele prostszego wykazu towarów, tj. nomenklatury scalonej. W rozdziale zaprezentowano również nowe narzędzie dla podatników – Wiążące Informacje Stawkowe, które pozwoli przedsiębiorcom występować do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o potwierdzenie, że stosowana przez nich stawka podatku VAT do danego towaru bądź usługi jest prawidłowa. Rozdział kończy się przedstawieniem regulacji dotyczących kas rejestrujących online oraz e-paragonów.

W kolejnym rozdziale przedstawiono kwestię opodatkowania handlu *e-commerce*. Zostały w nim szczegółowo omówione formy opodatkowania *e-commerce* w zależności od sposobu prowadzonej działalności, w tym opodatkowanie według skali, opodatkowanie liniowe, opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz opodatkowanie według karty podatkowej. W rozdziale tym znalazło się również omówienie zasad rozliczenia sprzedaży prowadzonej w ramach *e-commerce* na gruncie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług. Dalsza część rozdziału prezentuje oparte na przykładach zasady rozliczania i dokumentowania sprzedaży wysyłkowej na gruncie podatku od towarów i usług. Przedstawiono tu również regulacje podatkowe dotyczące rozliczania i dokumentowania dropshippingu jako szczególnej formy prowadzenia działalności w branży *e-commerce*.

Rozdział trzeci odnosi się do akcji promocyjnych stosowanych w branży FMCG, w szczególności do kwestii opodatkowania różnego rodzajów rabatów (rabaty sprzedażowe, rabaty posprzedażowe, rabaty pośrednie, rabaty pracownicze) oraz usług wzajemnych. Znalazły się tu także praktyczne przykłady ich zastosowania.

Ostatni rozdział przybliży kwestię innych obciążeń fiskalnych w branży FMCG, tj. wprowadzonych już w życie lub dopiero planowanych opłat i podatków. Zawiera charakterystykę opłaty za reklamę napojów alkoholowych, opłaty recyklingowej, opłaty od środków spożywczych (tzw. opłaty cukrowej), opłaty za alkohol w opakowaniach do 300 ml (opłata od tzw. małpek) oraz podatku od sprzedaży detalicznej.

Książka jest przeznaczona zarówno dla specjalistów zajmujących się prawem podatkowym lub mających z nim styczność (doradców podatkowych, biegłych rewidentów, księgowych, pracowników administracji), jak i dla przedsiębiorców działających w sektorze FMCG, którzy z uwagi na pragmatyczne podejście jej autorów do omawianych tematów bez trudu zrozumieją zawile niekiedy regulacje prawa podatkowego dotyczące tego sektora gospodarki.

Rozdział I

OPODATKOWANIE HANDLU FMCG NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Martyna Smolińska

1. Stawki VAT

1.1. Regulacje w prawie polskim

Dostawa produktów spożywczych w ramach sektora FMCG przez podmioty, które są podatnikami VAT, stanowi na gruncie ustawy o VAT czynność podlegającą opodatkowaniu. Ustawa ta przewiduje zróżnicowane stawki podatku, które nie są jednolite nawet w przypadku produktów spożywczych należących do tej samej grupy. Przy czym nieprawidłowe rozpoznanie i zastosowanie niewłaściwej stawki VAT rodzi poważne ryzyko powstania zaległości podatkowej.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów dokonywana na terenie kraju. Z kolei produkty spożywcze stanowią na gruncie tego unormowania towar, przez który rozumie się rzeczy, ich części oraz wszelkie postacie energii. Gdy dostawa towarów dokonywana jest przez podatnika VAT w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, mamy do czynienia z czynnością