



**PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**
Krzysztof Kwiatkowski

LKA.411.001.01.2018
R/18/001

**WYSTĄPIENIE
POKONTROLNE**

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	R/18/001 – Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Witold Wilk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienia do kontroli nr: LKA/126/2018 z 9 kwietnia 2018 r., LKA/208/2018 z 22 czerwca 2018 r., LKA/268/2018 z 23 sierpnia 2018 r.
	(dowód: akta kontroli str. 1 – 6)
Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów ¹ , ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marian Banaś, Minister Finansów ²

II. Ocena kontrolowanej działalności³

Ocena ogólna

Podjęte w Ministerstwie działania dotyczące wdrożenia procedur szczególnych rozliczania VAT⁴ w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)⁵ zapewniły podatnikom, dla których Polska jest państwem członkowskim identyfikacji⁶, możliwość rozliczania w Polsce podatku od usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych⁷ należnego innym państwom członkowskim UE jako państwom

¹ Dalej: Ministerstwo.

² Powołany z dniem 4 czerwca 2019 r. W okresie od 9 stycznia 2018 r. do 3 czerwca 2019 r. Ministrem Finansów była Teresa Czerwińska; od 28 września 2016 r. do 8 stycznia 2018 r. Wiceprezesem Rady Ministrów, Ministrem Rozwoju i Finansów był Mateusz Morawiecki; od 16 listopada 2015 r. do 27 września 2016 r. Ministrem Finansów był Paweł Szalamacha; od 27 listopada 2013 r. do 15 listopada 2015 r. Ministrem Finansów był Mateusz Szczurek.

³ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

⁴ Terminy „VAT” lub „podatek” stosowane są w wystąpieniu pokontrolnym zamiennie i oznaczają podatek od towarów i usług, nałożony na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm., dalej: ustawa o VAT), lub podatek od wartości dodanej, o którym mowa w art. 2 pkt 11 ustawy o VAT.

⁵ W ramach procedur szczególnych rozliczania VAT w MOSS wyróżnia się procedurę unijną oraz procedurę nieunijną (jeden podatnik może być zarejestrowany w jednym czasie tylko w jednej z tych procedur). Procedura unijna dotyczy podatników, świadczących usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne, posiadających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, lecz nie w państwie członkowskim konsumpcji, a procedura nieunijna dotyczy podmiotów, które siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE nie posiadają.

W wystąpieniu pokontrolnym w odniesieniu do ww. procedur stosowany jest wspólny termin „procedura MOSS” (może on oznaczać odpowiednio procedurę unijną lub nieunijną).

W dziale XII ustawy o VAT pt. „Procedury szczególne” procedury unijnej dotyczy rozdział 6a pt. „Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a” (art. 130a i n.), a procedury nieunijnej - rozdział 7 pt. „Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a” (art. 131 i n.). W dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L nr 347 z 11 grudnia 2006 r. s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa Rady 2006/112) wspomnianych procedur szczególnych dotyczy tytuł XII rozdział 6, w tym procedury nieunijnej sekcja 2, a procedury unijnej sekcja 3.

⁶ Dalej: państwo identyfikacji. Jest to państwo członkowskie UE, w którym podatnik rejestruje się do procedury MOSS i następnie w jej ramach składa deklaracje podatkowe oraz płaci podatek należny w państwie członkowskim (państwach członkowskich) konsumpcji. Wpłacony podatek przekazywany jest przez administrację podatkową państwa identyfikacji do właściwych administracji podatkowych państw konsumpcji (do końca 2018 r. z pominięciem, w przypadku procedury unijnej, o przyszłujące państwu identyfikacji, wg art. 46 ust. 3 pkt a i b wskazanego dalej rozporządzenia Rady nr 904/2010, kwoty zatrzymane).

⁷ Usługi, o których mowa odpowiednio w art. 6a, art. 6b i art. 7 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

konsumpcji⁸, w tym możliwość złożenia zgłoszenia rejestracyjnego do procedury MOSS⁹ oraz składania deklaracji podatkowych i dokonywania wynikających z tych deklaracji płatności. Podmiotom zainteresowanym skorzystaniem z procedury MOSS umożliwiono, na mocy ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa, składanie zgłoszeń rejestracyjnych od 1 października 2014 r.¹⁰ oraz rozliczanie VAT w tej procedurze od początku jej funkcjonowania, tj. od 1 stycznia 2015 r. Podjęte działania obejmowały m.in. implementację do krajowego porządku prawnego przepisów dyrektyw Rady UE dotyczących procedur MOSS¹¹ oraz utworzenie informatycznego systemu MOSS (służącego do obsługi podatników rozliczających VAT w MOSS) i wdrażanie w nim zmian. Dzięki podjętym działaniom zapewniono wykonywanie przez polską administrację podatkową¹² zadań należących do państwa identyfikacji, w tym związanych z rejestracją podatników do procedury MOSS, przyjmowaniem w tej procedurze deklaracji podatkowych i płatności należnego VAT oraz przekazywaniem ich właściwym państwom konsumpcji.

W latach 2015-2017¹³ systematycznie wzrastała zarówno liczba podatników zarejestrowanych do procedury MOSS w Polsce jako państwie identyfikacji¹⁴, jak i liczba podatników zarejestrowanych w innych państwach członkowskich UE i wykazujących, w składanych tam deklaracjach podatkowych, Polskę jako państwo konsumpcji¹⁵. Również kwoty VAT rozliczane w MOSS systematycznie wzrastały w tym okresie (zarówno przekazane przez Polskę, jako państwo identyfikacji, poszczególnym państwom konsumpcji¹⁶, jak też należne Polsce, jako państwu konsumpcji, otrzymane przez nią od poszczególnych państw identyfikacji¹⁷).

W Ministerstwie, do połowy 2018 r., nie podjęto jednak działań, aby zapewnić wykonywanie przez polską administrację podatkową zadań w zakresie dochodzenia zaległości z tytułu należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, VAT rozliczanego w MOSS: nie przeprowadzono analiz dotyczących konieczności opracowania projektów aktów prawnych i nie podjęto, w oparciu o te analizy, kolejnych działań zmierzających do opracowania tych projektów, mających na celu uwzględnienie w krajowych przepisach prawa specyfiki dochodzenia ww. zaległości od podatników i konkretyzację obowiązków wynikających z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011¹⁸, odnoszących się do Polski jako państwa konsumpcji.

od wartości dodanej (Dz. U. UE L nr 77 z 23 marca 2011 r. s. 1, ze zm., dalej: rozporządzenie Rady nr 282/2011), a w ustawie o VAT w art. 2 pkt 25a, 25b i 26.

⁸ Dalej: państwo konsumpcji. Jest to państwo członkowskie UE, w którym podatnik świadczył usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne na rzecz usługobiorców niebędących podatnikami VAT (konsumentów końcowych) i któremu w związku z tym należy jest podatek od tych usług. Miejszem świadczenia ww. trzech kategorii usług jest bowiem miejsce, w którym usługobiorcy ci posiadali siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, co stanowić ma wyraz konsumpcyjnego charakteru przedmiotowego podatku.

⁹ Zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z tej procedury.

¹⁰ Dz. U. poz. 1171. Na mocy tej ustawy dokonano transpozycji m.in. wskazanych poniżej przepisów dyrektywy Rady 2008/8, w tym m.in. wprowadzając zmiany w dziale XII ustawy o VAT w zakresie jej rozdziałów 6a i 7.

¹¹ W tym przepisów art. 5 dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. U. UE L nr 44 z 20 lutego 2008 r. s. 11, dalej: dyrektywa Rady 2008/8), a także przepisów art. 1 dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. U. UE L nr 348 z 29 grudnia 2017 r. s. 7, ze zm., dalej: dyrektywa Rady 2017/2455).

¹² Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (do którego należało wykonywanie zadań wobec podatników, dla których Polska jest państwem identyfikacji).

¹³ Kontrolą objęto lata 2015-2017, przy czym okres kontrolowany mógł objąć lata wcześniejsze lub późniejsze, o ile działania wówczas podejmowane miały wpływ na przedmiot kontroli.

¹⁴ Podatników zarejestrowanych w MOSS w Polsce jako państwie identyfikacji było ogółem: w 2015 r. - 446, w 2016 r. - 577 i w 2017 r. - 658.

¹⁵ Podatników zarejestrowanych w MOSS w innych państwach członkowskich UE, jako państwach identyfikacji, którzy wykazali Polskę jako państwo konsumpcji, było ogółem: w 2015 r. - 3 267, w 2016 r. - 4 763 i w 2017 r. - 5 980.

¹⁶ W 2015 r. 1 262,0 tys. euro, w 2016 r. 2 178,3 tys. euro i w 2017 r. 3 270,0 tys. euro.

¹⁷ W 2015 r. 98 739,0 tys. zł, w 2016 r. 156 572,2 tys. zł i w 2017 r. 202 341,9 tys. zł.

¹⁸ Art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011 dotyczy obowiązków państwa konsumpcji, stosownie do tego przepisu, gdy podatnik nie dokonał płatności wynikającej ze złożonej deklaracji podatkowej, po wystosowaniu ponaglenia przez państwo identyfikacji (ponaglenie PRI), państwo konsumpcji jest odpowiedzialne za wszelkie kolejne ponaglenia (ponaglenia PRC) i kroki w celu poboru VAT.

W szczególności dotyczyło to konieczności określenia podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego na zaległości z tytułu należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS, będące wynikiem niewpłacenia przez podatnika podatku w zadeklarowanej kwocie¹⁹. W przypadku VAT rozliczanego w MOSS deklaracje podatkowe, które składane były w innym niż Polska państwie członkowskim UE²⁰, nie zawierały pouczenia określonego w art. 3a § 2 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²¹, wymaganego do wystawienia na podstawie deklaracji tytułu wykonawczego, celem dochodzenia od podatników zaległości podatkowych. W związku z powyższym, w świetle obowiązujących przepisów, nie było możliwe wystawianie na podstawie wspomnianych deklaracji tytułów wykonawczych²², i tym samym podejmowanie dalszych stosownych działań w zakresie dochodzenia należnego VAT rozliczanego w MOSS, w tym kierowania do właściwych państw wniosków o odzyskanie należności pieniężnych²³.

Dopiero w połowie 2018 r. w Ministerstwie rozpoczęto prace nad przygotowaniem rozwiązań w zakresie uwzględnienia w przepisach specyfiki dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS, w tym uregulowania podstawy do wystawiania tytułów wykonawczych, przy czym do dnia zakończenia czynności kontrolnych²⁴ nie ukończono tych analiz.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

Działania na rzecz zapewnienia funkcjonowania w Polsce procedury MOSS oraz dochodzenia podatku rozliczanego w MOSS, w tym dotyczące współpracy i wymiany informacji z innymi państwami.

Opis stanu
faktycznego

1. W latach 2015-2017 (do 2 marca) Departament Administracji Podatkowej²⁵ odpowiadał za realizację zadań Ministra Finansów, m.in. w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników oraz organizacji procesu poboru i egzekucji podatków oraz innych należności pieniężnych pozostających we właściwości rzeczowej naczelników urzędów skarbowych. Do zadań tego Departamentu należało także koordynowanie i prowadzenie współpracy administracji podatkowej z administracjami podatkowymi innych państw, organami UE oraz organizacjami międzynarodowymi, w tym w obszarze wymiany informacji podatkowych, udzielania pomocy obcym państwom oraz korzystania z ich pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych w trybie egzekucji administracyjnej²⁶. Zadania te zostały

¹⁹ W sytuacji, gdy organ podatkowy nie zakwestionował wysokości zobowiązania podatkowego wykazanej przez podatnika, zgodnie z zasadą samoobliczania podatku, w deklaracji podatkowej, o czym mowa w dalszej części wystąpienia.

²⁰ Jedynie w przypadku procedury nieunijnej możliwa jest sytuacja, że państwo identyfikacji będzie dla podatnika rozliczającego się w MOSS zarazem państwem konsumpcji.

²¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, ze zm., dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym. Przepis ten wskazuje na wymóg zamieszczenia w deklaracji pouczenia, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

²² Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego (do którego należało wykonywanie zadań wobec podatników, dla których Polska jest państwem konsumpcji) nie wystawił żadnego tytułu wykonawczego na zaległości z tytułu należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS. Przedstawiciele Łódzkiego Urzędu Skarbowego zgłaszali przedstawicielom Ministerstwa konieczność określenia sposobu postępowania w zakresie dochodzenia, należnego Polsce, podatku rozliczanego w MOSS.

²³ Stosownie do przepisów ustawy z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 425, ze zm.), dalej: ustawa o wzajemnej pomocy. Ustawa stanowi transpozycję do krajowego porządku prawnego dyrektywy Rady 2010/24/UE z 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń (Dz. U. UE L nr 84 z 31 marca 2010 r. s. 1).

²⁴ 28 lutego 2019 r.

²⁵ Departament ten funkcjonował do 2 marca 2017 r.

²⁶ § 27 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz ust. 2 pkt 4 załącznika do zarządzenia nr 17 Ministra Finansów z dnia 1 marca 2016 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 21, ze zm.), dalej: zarządzenie nr 17 Ministra Finansów. § 27 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2 pkt 2 załącznika do zarządzenia nr 34 Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2014 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 57, ze zm.), dalej: zarządzenie nr 34 Ministra Finansów.

również ujęte w wewnętrznym regulaminie organizacyjnym Departamentu. Zgodnie z tym regulaminem, do zadań jego należało m.in. sprawowanie nadzoru nad realizacją zadań w zakresie współpracy administracyjnej, wymiany informacji podatkowych i wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych, sprawowanie zwierzchniego nadzoru i kontroli przestrzegania przez wierzycieli (tj. naczelników urzędów skarbowych) i administracyjne organy egzekucyjne przepisów w zakresie postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego należności pieniężne, pełnienie roli właściciela biznesowego systemu informatycznego utworzonego w celu obsługi podmiotów rozliczających VAT w MOSS.

Od 3 marca 2017 r. Departament Poboru Podatków²⁷ odpowiadał m.in. za realizację zadań Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie nadzoru nad wymiarem, poborem i egzekucją podatków i innych należności pieniężnych pozostających we właściwości rzeczowej naczelników urzędów skarbowych. Do zadań Departamentu należało również koordynowanie i prowadzenie współpracy administracji podatkowej z administracjami podatkowymi innych państw, organami UE oraz organizacjami międzynarodowymi, w tym w obszarze wymiany informacji podatkowych oraz wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności²⁸. Zadania te zostały ujęte w wewnętrznym regulaminie organizacyjnym Departamentu. Do jego zadań należało m.in. prowadzenie spraw związanych z MOSS, w tym pełnienie roli właściciela biznesowego systemu informatycznego utworzonego w celu obsługi podmiotów rozliczających VAT w MOSS, sprawowanie nadzoru nad realizacją zadań w zakresie współpracy administracyjnej, wymiany informacji podatkowych i wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych, sprawowanie zwierzchniego nadzoru i kontroli przestrzegania przez organy Krajowej Administracji Skarbowej²⁹ przepisów w zakresie postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego należności pieniężne. Do obowiązków Departamentu (wcześniej Departamentu Administracji Podatkowej) należało również, w zakresie jego właściwości, realizowanie zadań związanych z projektami aktów prawnych i innych dokumentów rządowych, w szczególności opracowywanie projektów dokumentów rządowych należących do właściwości Ministra Finansów, w tym projektów założeń projektów ustaw, projektów aktów normatywnych, ocen skutków regulacji³⁰, z uwzględnieniem prawa UE i zobowiązań międzynarodowych RP, jak też realizowanie zadań związanych z wykonywaniem obowiązków organu administracji rządowej, w szczególności dokonywanie ocen i analiz obowiązujących rozwiązań prawnych, w tym ich skuteczności, a także przygotowywanie propozycji rozwiązań o charakterze systemowym, w tym legislacyjnych.

Z kolei Departament Podatku od Towarów i Usług odpowiadał m.in. za zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących VAT,

²⁷ Departament ten został utworzony w Ministerstwie z dniem 3 marca 2017 r.

²⁸ § 44 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 7 załącznika do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 3 marca 2017 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 21, ze zm.), dalej: zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów.

²⁹ Dalej: KAS.

³⁰ Według art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 945, dalej: ustawa o działach administracji), minister jest obowiązany do inicjowania i opracowywania polityki Rady Ministrów w stosunku do działu, którym kieruje (Minister Finansów kieruje m.in. działem finanse publiczne, o którym mowa w art. 5 pkt 3 i art. 8 tej ustawy), a także przedkładania w tym zakresie inicjatyw, projektów założeń projektów ustaw i projektów aktów normatywnych na posiedzenia Rady Ministrów - na zasadach i w trybie określonych w regulaminie pracy Rady Ministrów. Według § 24 ust. 1 pkt 4 w zw. z § 20 ust. 1 pkt 1 uchwały Nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, ze zm., dalej: regulamin pracy RM), członek Rady Ministrów, stosownie do zakresu swojej właściwości, podejmuje prace nad projektem dokumentu rządowego, jeżeli opracowanie danego dokumentu wynika w szczególności z dokonanych analiz i ocen stanu prawnego lub sytuacji społeczno-gospodarczej, w tym uwzględniających konsultacje zagadnień z danej dziedziny życia społeczno-gospodarczego.

opracowywanie wzorów formularzy podatkowych i broszur informacyjnych w zakresie VAT oraz opisów do reguł kontroli tych formularzy³¹.

(dowód: akta kontroli str. 14-17, 39-42, 68-71, 99-103, 107, 134-137, 141-142, 170-174, 388-389, 392)

Zadania dotyczące podatników rozliczających VAT w MOSS realizowali naczelnicy następujących urzędów skarbowych: Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście - w odniesieniu do podatników, dla których Polska jest państwem identyfikacji³² oraz Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego - w odniesieniu do podatników, dla których Polska jest państwem konsumpcji³³.

2. W Departamencie Poboru Podatków (wcześniej Departamencie Administracji Podatkowej) zadania związane z procedurami szczególnymi rozliczania VAT w MOSS oraz współpracą i wymianą informacji w tym zakresie z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich UE realizowało w I połowie 2015 r. dwóch pracowników Wydziału Współpracy Międzynarodowej i jeden pracownik delegowany z Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, a w II połowie 2015 r. jeden pracownik ww. Wydziału i jeden pracownik delegowany z ww. Urzędu. W I połowie 2016 r. zadania te realizował jeden pracownik ww. Wydziału, a od lipca 2016 r. jeden pracownik Wydziału Rozliczeń. Ponadto, zadania Departamentu w zakresie sprawowania zwierzchniego nadzoru nad dochodzeniem należności podatkowych, w tym należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS realizowały następujące jego komórki organizacyjne: Wydział Spraw Wierzycielskich, Wydział Orzecznictwa w Sprawach Egzekucyjnych oraz Wydział Wymiany Informacji Podatkowych i Współpracy Międzynarodowej.

Od strony technicznej, siedmiu pracowników Departamentu Informatyzacji uczestniczyło w utworzeniu informatycznego systemu MOSS³⁴, a zadania związane z jego bieżącą obsługą realizowały dwie osoby zatrudnione w tym Departamencie. Natomiast pracownicy Departamentu Podatku od Towarów i Usług realizowali zadania dotyczące m.in. implementacji do krajowego porządku prawnego dyrektywy Rady 2008/8³⁵ oraz dyrektywy Rady 2017/2455³⁶, a także przygotowali materiały informacyjne dla podatników w zakresie nowych zasad określania miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych oraz ich rozliczania w procedurze MOSS, dostępne na stronie internetowej Ministerstwa w zakładce poświęconej MOSS³⁷.

³¹ § 48 ust. 1 pkt 2 i 4 załącznika do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów. § 46 ust. 1 pkt 2 i 4 załącznika do zarządzenia nr 17 Ministra Finansów i § 46 ust. 1 pkt 2 i 4 załącznika do zarządzenia nr 34 Ministra Finansów.

³² Zgłoszenia do procedury MOSS dokonuje się do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (art. 130b ust. 4 i art. 130c ust. 1 ustawy o VAT, dotyczące odpowiednio procedury unijnej i nieunijnej), do tego Urzędu podatnicy rozliczający VAT w MOSS składają również deklaracje podatkowe (art. 130c ust. 1 i art. 133 ust. 1 ustawy o VAT), a na jego rachunek bankowy dokonują płatności należnego podatku (art. 130c ust. 8 i art. 133 ust. 8 ustawy o VAT).

³³ Jako organ podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, i wierzyciel, o którym mowa w art. 1a pkt 13 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. W zakresie dochodzenia zaległości z tytułu należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS Naczelnik Urzędu nie podejmował innych działań, poza wysyłaniem do podatników ponagleń PRC i upomnień, w szczególności nie wystawiał tytułów wykonawczych na te zaległości, co przedstawiono w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

³⁴ Więcej informacji na temat informatycznego systemu MOSS przedstawiono w pkt 4 wystąpienia pokontrolnego.

³⁵ Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 1171) stanowi transpozycję do krajowego porządku prawnego m.in. dyrektywy Rady 2008/8 (jej art. 5 dotyczy wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2015 r. zmian do dyrektywy Rady 2006/112).

³⁶ Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2433) stanowi transpozycję do krajowego porządku prawnego m.in. dyrektywy Rady 2017/2455 (jej art. 1 dotyczy wprowadzonych ze skutkiem od 1 stycznia 2019 r. zmian do dyrektywy Rady 2006/112). Według art. 4 tej dyrektywy, przepisy niezbędne do wykonania jej art. 1 państwa członkowskie UE przyjmują i publikują do 31 grudnia 2018 r. oraz stosują je od 1 stycznia 2019 r.

³⁷ <https://www.finanse.mf.gov.pl/vat/maly-punkt-kompleksowej-obslugi-moss/wyjasnienia-i-komunikaty>.

W Ministerstwie wyznaczono trzech pracowników³⁸ uprawnionych do kontaktu w sprawach dotyczących procedury MOSS z administracjami podatkowymi państw członkowskich UE („MOSS Contact Points”).

(dowód: akta kontroli str. 216 – 221, 234 – 238, 299 – 307, 342 – 359)

3. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków podała, że dla pracowników realizujących zadania związane z procedurą MOSS i dochodzeniem podatku rozliczanego w tej procedurze nie przeprowadzono szkoleń dotyczących VAT rozliczanego w MOSS i dochodzenia należności z tego tytułu, jednak pracownicy zobowiązani byli do samokształcenia. Dyrektor Departamentu wyjaśniła, że z uwagi na szczególny charakter zagadnienia nie ma możliwości pozyskania podmiotów z zewnątrz w celu przeszkolenia pracowników.

Ponadto wskazała, że Stały Komitet Współpracy Administracyjnej (SCAC)³⁹ organizował warsztaty wdrożeniowe dla państw członkowskich UE, w których uczestniczyło dwóch pracowników Ministerstwa, a ich celem było wypracowanie specyfikacji funkcjonalnej i technicznej dla wspólnej domeny systemów informatycznych⁴⁰.

(dowód: akta kontroli str. 234 – 240, 299 – 307)

Ministerstwo, wspólnie z Komisją Europejską, 9 września 2014 r. zorganizowało w Warszawie konferencję „VAT - Miejsce świadczenia usług/Mały punkt kompleksowej obsługi (Mini One Stop Shop, MOSS)”. Celem konferencji było przygotowanie przedsiębiorców do zmian, które od 1 stycznia 2015 r. zaczęły obowiązywać w UE w zakresie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT. Jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, na konferencji omawiano nowe przepisy unijne w zakresie zmiany miejsca świadczenia ww. usług, jak też ich implementację. Przedstawiono również działanie stworzonego dla potrzeb rozliczania VAT od tych usług uproszczenia w postaci MOSS (oraz niektóre z krajowych portali MOSS - Polska, Estonia, Włochy), a także dyskutowano o kwestiach praktycznych dotyczących rejestracji, składania deklaracji czy dokonywania płatności przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 222 – 225)

4. Głównym narzędziem do wykonywania zadań dotyczących procedury MOSS był informatyczny system MOSS, opracowany⁴¹ przez pracowników Ministerstwa, składający się z: aplikacji informatycznej MOSS, bazy danych, modułów przetwarzających dokumenty elektroniczne, modułu wysyłki poczty elektronicznej do podatników oraz modułu umożliwiającego komunikację z systemami MOSS innych państw członkowskich poprzez sieć CCN/CSI⁴². Zgodnie z wewnętrznym regulaminem organizacyjnym Departamentu Poboru Podatków, Departament ten pełnił rolę właściciela biznesowego systemu informatycznego MOSS⁴³.

³⁸ Po jednym pracowniku z Departamentów: Poboru Podatków; Podatku od Towarów i Usług; Informatyzacji.

³⁹ Komitet wspomagający Komisję Europejską, o którym mowa w art. 58 ust. 1 rozporządzenia Rady nr 904/2010.

⁴⁰ Określonej w dokumencie „Specifications, Development, Maintenance and Support of European IT Services in the area of taxation and excise - Mini-1SS - Functional Specifications”, ze zm., opracowanym przez Dyrekcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej (DG TAXUD) Komisji Europejskiej; dalej: specyfikacja KE do systemu informatycznego MOSS.

Warsztaty te odbyły się w dniach: 23 listopada 2011 r., 23-24 lutego 2012 r., 19-20 kwietnia 2012 r., 6 czerwca 2012 r., 5-6 lipca 2012 r., 28 września 2012 r., 16 maja 2013 r., 27 września 2013 r., 15 lipca 2014 r., 29-30 października 2015 r., 16-18 marca 2016 r., 16-17 czerwca 2016 r. i 25-26 lipca 2016 r.

⁴¹ Z uwzględnieniem specyfikacji KE do systemu informatycznego MOSS.

⁴² Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt q rozporządzenia Rady nr 904/2010, sieć CCN/CSI oznacza wspólną platformę opartą na wspólnej sieci łączności (CCN) i wspólnym systemie połączeń (CSI), opracowaną przez UE w celu zapewnienia wszystkich transmisji drogą elektroniczną między właściwymi organami w dziedzinie cel i podatków.

⁴³ Zadania związane z pełnieniem roli właściciela biznesowego systemów informatycznych obejmowały w szczególności sprawowanie merytorycznego nadzoru nad funkcjonowaniem i rozwojem aplikacji systemów informatycznych, monitorowanie wpływu zmian prawnych na działanie systemów informatycznych oraz inicjowanie działań w tym zakresie, definiowanie wymagań dla systemów informatycznych istotnych dla prawidłowej realizacji zadań, opracowywanie i wdrażanie procedur

Aplikacja MOSS służyła przede wszystkim do wykonywania, przez pracowników Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście i Łódzkiego Urzędu Skarbowego, zadań związanych z:

- rejestracją, aktualizacją danych identyfikacyjnych i wyrejestrowaniem podmiotów korzystających z procedury MOSS,
- obsługą podatników zarejestrowanych w procedurze MOSS, w tym rejestrowaniem złożonych deklaracji podatkowych i dokonanych płatności, wysyłaniem ponagieł⁴⁴, o których mowa w art. 60a i art. 63a rozporządzenia Rady nr 282/2011, w związku z niezłożeniem w terminie deklaracji podatkowej lub niedokonaniem płatności w zadeklarowanej kwocie,
- wymianą informacji pomiędzy administracjami podatkowymi państw członkowskich UE, m.in. w zakresie danych identyfikacyjnych zarejestrowanych podmiotów, złożonych przez nich deklaracji i dokonanych płatności, wysyłanych do podatników ww. ponagieł, zbiorczych informacji o dokonanych przez podatników płatnościach VAT sporządzanych przez państwa identyfikacji i przekazywanych właściwym państwom konsumpcji.

Wśród pracowników Ministerstwa uprawnienia dostępu do informatycznej aplikacji MOSS posiadało dwóch pracowników Departamentu Poboru Podatków i dwóch pracowników Departamentu Informatyzacji. Uprawnienia dostępu posiadali także pracownicy Izby Administracji Skarbowej w Warszawie i Łodzi oraz pracownicy Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście i Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi, w związku z nadzorem i wykonywaniem zadań dotyczących obsługi podmiotów korzystających z procedury MOSS.

Ponadto, uprawnienia dostępu do aplikacji MOSS posiadali również pracownicy: Centrum Informatyki Resortu Finansów, Izby Administracji Skarbowej w Krakowie, Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie, Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku, Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu i Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach. Jak wyjaśniła Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, pracownikom Centrum Informatyki Resortu Finansów przyznano dostęp do aplikacji MOSS, gdyż jednostka ta odpowiadała za administrację infrastruktury teleinformatycznej i serwerowej systemów informatycznych KAS, w tym weryfikację poprawności instalowania nowych wydań oprogramowania aplikacji MOSS i ich monitorowania. Natomiast pozostałym pracownikom nadano uprawnienia w związku z wykonywaniem przez nich zadań służbowych w zakresie analizy transakcji związanych z usługami cyfrowymi, ponieważ nie wszystkie dane z aplikacji MOSS są eksportowane do pozostałych systemów informatycznych KAS.

Podjęte w Ministerstwie działania umożliwiły⁴⁵ składanie zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS od 1 października 2014 r. oraz rozliczanie podatku od świadczonych usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych od początku funkcjonowania tej procedury. Telekonferencje z Komisją Europejską zamykające oficjalne kampanie testowe poszczególnych funkcjonalności (modułów) aplikacji MOSS odbyły się: 25 kwietnia 2014 r. – moduł *Rejestracje* (wdrożono 1 października 2014 r.), 31 lipca 2014 r. – moduł *Deklaracje* (wdrożono 31 marca 2015 r.) i 10 marca 2015 r. – moduł *Płatności* (wdrożono 31 marca 2015 r.)⁴⁶.

ustalających zasady realizacji zadań i wprowadzanie zmian związanych z funkcjonowaniem systemów informatycznych, dysponowanie danymi przetwarzanymi w systemach informatycznych.

⁴⁴ Do ponaglenia stosowany jest również zamiennie termin „przypomnienie”.

⁴⁵ Na mocy wskazanej wcześniej ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa.

⁴⁶ W związku z funkcjonowaniem procedury MOSS od 2015 r., termin na złożenie w MOSS deklaracji podatkowej za okres I kwartału 2015 r. i dokonanie płatności należnego VAT przypadł do 20 kwietnia 2015 r.

System informatyczny MOSS powiązany był z następującymi narzędziami informatycznymi KAS:

- systemem POLTAX⁴⁷ - w zakresie przesyłania danych z aplikacji MOSS do podsystemu POLTAX2B⁴⁸ służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych podatników korzystających z procedury MOSS,
- platformą e-Deklaracje - służącą do składania przez podatników dokumentów elektronicznych, w tym deklaracji i zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS,
- platformą Integracja - w zakresie realizacji komunikacji elektronicznej z platformą e-Deklaracje i systemem POLTAX,
- Centralnym Rejestrem Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) - w zakresie uzyskiwania danych rejestracyjnych polskich podatników VAT zgłaszających się do procedury MOSS,
- systemem VIES⁴⁹ - w celu przeglądania danych rejestracyjnych podatników aktywnych w VAT-UE w trakcie rejestracji do procedury MOSS.

(dowód: akta kontroli str. 194 – 215, 234 – 238, 251 – 255, 342 – 359)

5. W 2015 r., w Polsce jako państwie identyfikacji, w procedurze MOSS zarejestrowanych było 446 podatników, w 2016 r. 577, a w 2017 r. 658 podatników. Natomiast liczba podatników zarejestrowanych w procedurze MOSS w innych państwach członkowskich UE, którzy wykazali w deklaracjach podatkowych Polskę jako państwo konsumpcji, w 2015 r. wyniosła 3 267, w 2016 r. 4 763, a w 2017 r. 5 980. Z powyższego wynika, że w latach 2015-2017 systematycznie wzrastała, zarówno liczba podatników zarejestrowanych do procedury MOSS w Polsce, jak i liczba podatników wykazujących Polskę jako państwo konsumpcji zarejestrowanych w innych państwach członkowskich UE.

(dowód: akta kontroli str. 553, 561, 564 – 565, 571)

6. W 2015 r. podatnicy, zarejestrowani w Polsce jako państwie identyfikacji, dokonali płatności należnego podatku w łącznej kwocie 1 802,8 tys. euro, w 2016 r. 3 111,8 tys. euro, a w 2017 r. 4 055,6 tys. euro. W 2016 r., w porównaniu do 2015 r., nastąpił wzrost zapłaconego podatku o 72,6%, a w 2017 r., w porównaniu do 2016 r., wzrost o 30,3%⁵⁰.

Stosownie do art. 46 ust. 3 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej⁵¹, Polska jako państwo identyfikacji zatrzymała w 2015 r. łączną kwotę 540,8 tys. euro, w 2016 r. 933,5 tys. euro, a w 2017 r. 785,6 tys. euro⁵². Wartość przekazanego przez Polskę poszczególnym państwom konsumpcji podatku w 2015 r. stanowiła kwotę 1 262,0 tys. euro, w 2016 r. 2 178,3 tys. euro, a w 2017 r. 3 270,0 tys. euro. W 2016 r. w porównaniu do 2015 r. nastąpił wzrost przekazanego państwom konsumpcji podatku o 72,6%, a w 2017 r. w porównaniu do 2016 r., wzrost o 50,1%.

(dowód: akta kontroli str. 554 – 560)

⁴⁷ System ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach.

⁴⁸ Podsystem systemu ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach służący do prowadzenia ksiąg rachunkowych podatników.

⁴⁹ System wymiany informacji o VAT (j. ang. „VAT Information Exchange System”).

⁵⁰ Znaczny wzrost zapłaconego podatku w 2016 r., w porównaniu do 2015 r., wynikał m.in. z faktu, iż w 2015 r. odnotowano wpłaty za pierwsze trzy kwartały 2015 r., był to bowiem pierwszy rok funkcjonowania procedury MOSS (termin zapłaty należnego podatku za czwarty kwartał 2015 r. przypadał do 20 stycznia 2016 r.).

⁵¹ Dz. U. UE L nr 268 z 12 października 2010 r. s. 1, ze zm., dalej: rozporządzenie Rady nr 904/2010. Artykuł 46 ust. 3 tego rozporządzenia stanowi, że w unijnej procedurze MOSS, w odniesieniu do płatności, które mają być przekazywane państwu konsumpcji, państwo członkowskie identyfikacji w latach 2015-2016 zatrzymuje 30% wpłaconych kwot podatku, 15% w latach 2017-2018, a od 2019 r. 0%.

⁵² Wartość kwot zatrzymanych w polskiej walucie, odpowiednio: 2 212,8 tys. zł, 4 015,9 tys. zł i 3 297,1 tys. zł. Środki te stanowiły dochody budżetu państwa.

7. W 2015 r. łączna wartość zapłaconego VAT rozliczanego w MOSS – w odniesieniu do Polski jako państwa konsumpcji – stanowiła kwotę 129 652,6 tys. zł⁵³, w 2016 r. 217 057,7 tys. zł⁵⁴, a w 2017 r. 246 491,6 tys. zł⁵⁵. W 2016 r., w porównaniu do roku poprzedniego, nastąpił wzrost łącznej kwoty zapłaconego podatku o 67,4%, a w 2017 r., w porównaniu do 2016 r., wzrost o 13,6%⁵⁶.

Po odliczeniu przez państwa identyfikacji kwot zatrzymanych, przekazany Polsce podatek w 2015 r. stanowił kwotę 98 739,0 tys. zł⁵⁷, w 2016 r. 156 572,2 tys. zł⁵⁸, a w 2017 r. 202 341,9 tys. zł⁵⁹. W 2016 r., w porównaniu do roku poprzedniego, nastąpił wzrost kwoty przekazanego podatku o 58,6%, a w 2017 r., w porównaniu do 2016 r., wzrost o 29,2%.

W latach 2015-2017 udział VAT rozliczanego w MOSS we wpływach z tytułu VAT ogółem był niewielki (co związane było m.in. z tym, że przysługująca podatnikom możliwość rozliczania VAT w MOSS dotyczyła tylko trzech kategorii usług, tj. usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych). W 2015 r. ogółem wpływy do budżetu państwa z tytułu VAT stanowiły kwotę 123 120 798 tys. zł, w 2016 r. 126 584 120 tys. zł i w 2017 r. 156 801 211 tys. zł⁶⁰, zatem udział VAT rozliczanego w MOSS stanowił odpowiednio 0,08%, 0,12% i 0,13%.

Niemniej jednak wskazać należy, że w związku z dyrektywą Rady 2017/2455, od 2021 r.⁶¹ VAT będzie można rozliczyć, w rozszerzonej procedurze MOSS (punkt kompleksowej obsługi - OSS), od usług świadczonych na terytorium UE na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT oraz od wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, a także sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich, z wyjątkiem wyrobów podlegających akcyzie, w przesyłkach o rzeczywistej wartości nieprzekraczającej 150 euro⁶².

(dowód: akta kontroli str. 566 – 574)

8. Zaległości ogółem z tytułu VAT, należnego Polsce, rozliczanego w MOSS na 31 grudnia 2015 r. stanowiły kwotę 2 868,0 tys. zł⁶³, na 31 grudnia 2016 r. 1 345,0 tys. zł⁶⁴, a na 31 grudnia 2017 r. 1 751,5 tys. zł⁶⁵.

⁵³ W tym: procedura unijna – 114 987,0 tys. zł i procedura nieunijna – 14 665,6 tys. zł.

⁵⁴ W tym: procedura unijna – 176 583,0 tys. zł i procedura nieunijna – 40 474,7 tys. zł.

⁵⁵ W tym: procedura unijna – 215 238,9 tys. zł i procedura nieunijna – 31 252,7 tys. zł.

⁵⁶ Znaczny wzrost zapłaconego podatku w 2016 r., w porównaniu do 2015 r., wynikał m.in. z faktu, iż w 2015 r. odnotowano wpłaty za pierwsze trzy kwartały 2015 r., był to bowiem pierwszy rok funkcjonowania procedury MOSS (termin zapłaty należnego podatku za czwarty kwartał 2015 r. przypadał do 20 stycznia 2016 r.).

⁵⁷ W tym: procedura unijna – 84 121,7 tys. zł i procedura nieunijna – 14 617,3 tys. zł.

⁵⁸ W tym: procedura unijna – 119 468,6 tys. zł i procedura nieunijna – 37 103,6 tys. zł.

⁵⁹ W tym: procedura unijna – 171 838,8 tys. zł i procedura unijna – 30 503,1 tys. zł.

⁶⁰ https://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe/-/document_library_display/u2GC/view/6262209

⁶¹ Stosownie do art. 4 pt. „Transpozycja” dyrektywy Rady 2017/2455, przepisy niezbędne do wykonania jej art. 2 i 3 państwa członkowskie UE powinny przyjąć i opublikować do 31 grudnia 2020 r. oraz stosować je od 1 stycznia 2021 r.

Z dniem 1 stycznia 2021 r. - na mocy art. 2 i 3 dyrektywy 2017/2455 - do tytułu XII rozdziału 6 dyrektywy 2006/112 zostanie dodana nowa sekcja, tj. sekcja 4 pt. „Procedura szczególna dla sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich”, w ww. tytule XII zostanie też dodany nowy rozdział, tj. rozdział 7 „Uregulowania szczególne dotyczące deklarowania i zapłaty VAT z tytułu importu”. Natomiast nagłówki i przepisy rozdziału 6 oraz jego sekcji 2 i 3 uzyskają nowe brzmienie: rozdział 6 „Procedury szczególne dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami lub prowadzą sprzedaż towarów na odległość”, w tym sekcja 2 „Procedura szczególna dla usług świadczonych przez podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty” i sekcja 3 „Procedura szczególna dla wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość oraz dla usług świadczonych przez podatników mających siedzibę na terytorium Wspólnoty, ale nieposiadających siedziby w państwie członkowskim konsumpcji”.

⁶² Jednocześnie od 1 stycznia 2019 r. obowiązuje zmiana - wprowadzona do ustawy o VAT na podstawie wskazanej wcześniej ustawy z 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, stanowiącej transpozycję do krajowego porządku prawnego m.in. dyrektywy 2017/2455 (w zakresie art. 1) - polegająca na wprowadzeniu progu 10,0 tys. euro (42,0 tys. zł), o którym mowa w art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT, do wysokości którego będzie można nie stosować art. 28k ust. 1 ustawy o VAT, lecz będzie mogła znaleźć zastosowanie reguła, że miejsce opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych znajduje się w państwie członkowskim siedziby usługodawcy, a w razie braku takiej siedziby - jego stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu (art. 28k ust. 2-6 ustawy o VAT).

⁶³ W tym: procedura unijna – 2 713,0 tys. zł i procedura nieunijna – 155,0 tys. zł. W kwocie zaległości ogółem, 30 podatników posiadało zaległość o wartości przekraczającej kwotę 1 500 euro (każdy z nich).

⁶⁴ W tym: procedura unijna – 643,3 tys. zł i procedura nieunijna – 701,7 tys. zł. W kwocie zaległości ogółem, 31 podatników posiadało zaległość o wartości przekraczającej kwotę 1 500 euro (każdy z nich).

Działania Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego w zakresie dochodzenia od podatników należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, podatku rozliczanego w MOSS ograniczyły się do wysyłania ponagleń PRC⁶⁶ oraz pisemnych upomnień, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. Nie podejmowano innych działań w celu jego dochodzenia, w szczególności nie wystawiano tytułów wykonawczych i nie kierowano do właściwych państw wniosków o odzyskanie należności pieniężnych.

W latach 2015-2017 przyjęto rozwiązanie, że ponaglenia PRC wysyłano za pomocą aplikacji informatycznej MOSS, gdy suma zaległości u danego podatnika przekroczyła wartość 30 euro. Natomiast od 2018 r.⁶⁷ próg ten podwyższono do kwoty 100 euro, jak też przyjęto rozwiązanie, że ponaglenia wysyłano nie wcześniej niż w 103 dniu, licząc od dnia, w którym przypadał termin zapłaty podatku, w sytuacji przekazania podatnikowi ponaglenia PRI⁶⁸. Do podatnika wysyłano jedno ponaglenie PRC dotyczące zaległości danego okresu (kwartału).

(dowód: akta kontroli str. 575 – 584)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W Ministerstwie, w kontrolowanych trzech latach⁶⁹, nie podjęto działań, aby zapewnić wykonywanie przez polską administrację podatkową zadań w zakresie dochodzenia zaległości z tytułu należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, VAT rozliczanego w MOSS. Nie przeprowadzono analiz dotyczących konieczności opracowania projektów aktów prawnych i nie podjęto, w oparciu o te analizy, kolejnych działań zmierzających do opracowania tych projektów, mających na celu stosowne uwzględnienie w polskich przepisach prawa specyfiki dochodzenia od podatników podatku rozliczanego w MOSS⁷⁰ i konkretyzację obowiązków wynikających z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011.

Powyższe dotyczyło przede wszystkim konieczności określenia podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego na zaległości w należnym Polsce podatku rozliczanym w MOSS, wynikające z niewpłacenia tego podatku w zadeklarowanej kwocie (w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zakwestionował wysokości zobowiązania podatkowego wykazanej przez podatnika w deklaracji podatkowej⁷¹).

⁶⁵ W tym: procedura unijna – 1 065,2 tys. zł i procedura nieunijna – 686,3 tys. zł. W kwocie zaległości ogółem, 37 podatników posiadało zaległość o wartości przekraczającej kwotę 1 500 euro (każdy z nich).

⁶⁶ Ponaglenie, o którym mowa w art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, wysyłane do podatnika przez państwo konsumpcji w związku z niedokonaniem przez niego płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie.

⁶⁷ Również w odniesieniu do zaległości powstałych przed 2018 r.

⁶⁸ Ponaglenie, o którym mowa w art. 63a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011, wysyłane do podatnika przez państwo identyfikacji w związku z niedokonaniem przez niego płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie.

⁶⁹ W latach 2015-2017. Jak wskazano niżej, dopiero w połowie 2018 r. Departament Poboru Podatków rozpoczął prace nad przygotowaniem rozwiązań w zakresie uwzględnienia w przepisach prawa specyfiki dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS, w tym uregulowania podstawy prawnej do wystawiania tytułów wykonawczych.

⁷⁰ Specyfika ta związana jest m.in. z tym, że podatnicy rozliczający w MOSS należny Polsce, jako państwu konsumpcji, podatek, rejestrują się, składają deklaracje podatkowe i dokonują płatności (w odniesieniu do danej zaległości, do momentu wystosowania do nich przez Polskę ponaglenia PRC) w innym państwie członkowskim UE. Podatnicy ci nie posiadają na terytorium Polski siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z reguły nie posiadają też w Polsce majątku ani rachunków bankowych w bankach mających siedzibę lub oddział w Polsce (podatnicy korzystający z procedury nieunijnej nie posiadają siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, jak też mogą nie posiadać tam majątku i rachunku bankowego), a poszczególne procesy zachodzące w MOSS obsługiwane są na styku różnych porządków prawnych.

⁷¹ W sytuacji bowiem, gdy organ podatkowy, w wyniku przeprowadzonego w tym zakresie postępowania podatkowego, podważy wysokość zobowiązania podatkowego wykazaną przez podatnika w deklaracji podatkowej, tj. gdy faktycznie wysokość ta jest inna niż wynikająca ze złożonej deklaracji, organ ten wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.), dalej: Ordynacja podatkowa. Natomiast w przeciwnym razie - jak wynika z dotychczas utrwalonego orzecznictwa sądowego, w szczególności wyroków NSA, dotyczącego ww. art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej - nie jest on uprawniony do wydania takiej decyzji, gdyż prowadziłoby to do zakwestionowania zasady samoobliczania podatku. Tylko zatem w sytuacji wydania wskazanej wyżej decyzji możliwe jest wystawienie na jej podstawie tytułu wykonawczego.

W przypadku VAT rozliczanego w MOSS deklaracje podatkowe, które składane są w innym niż Polska państwie członkowskim UE⁷², nie zawierały pouczenia określonego w art. 3a § 2 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym⁷³, wymaganego do wystawienia na podstawie deklaracji tytułu wykonawczego, celem dochodzenia od podatników należnych Polsce zaległości. W związku z powyższym, w świetle obowiązujących przepisów, nie było możliwe wystawianie na podstawie wspomnianych deklaracji tytułów wykonawczych, pierwotnych, jak też następnie jednolitych, i tym samym podejmowanie dalszych stosownych działań w zakresie dochodzenia należnego VAT rozliczanego w MOSS, w tym kierowania do innych państw wniosków o odzyskanie należności pieniężnych, o których mowa w ustawie o wzajemnej pomocy⁷⁴.

Deklaracje VAT składane w MOSS, w poszczególnych państwach członkowskich UE, muszą zawierać informacje określone w art. 369g dyrektywy Rady 2006/112⁷⁵. Informacje zawarte w deklaracji VAT, które przesyłane są przez państwo identyfikacji każdemu państwu konsumpcji wymienionemu w deklaracji VAT, określa rozporządzenie wykonawcze Komisji Europejskiej nr 815/2012 z 13 września 2012 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami⁷⁶. Natomiast wymóg zamieszczenia w deklaracji podatkowej wskazanego wyżej pouczenia, aby można było na jej podstawie dochodzić zaległości, wynika z polskich przepisów krajowych.

Skutkiem powyższego, poza wysyłaniem ponagieł PRC oraz pisemnych upomnień, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego nie podejmował wobec podatników dotychczas⁷⁷ innych działań w celu dochodzenia zaległości z tytułu należnego VAT rozliczanego w MOSS, w szczególności nie wystawił żadnego tytułu wykonawczego na te zaległości⁷⁸.

⁷² Jedynie w przypadku procedury nieunijnej możliwa jest sytuacja, że państwo identyfikacji będzie dla podmiotu rozliczającego się w MOSS zarazem państwem konsumpcji.

⁷³ Wg art. 3a § 1 pkt 1 i § 2 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, egzekucję administracyjną, o której tam mowa, stosuje się, jeżeli w deklaracji podatkowej zamieszczono pouczenie, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

⁷⁴ Wg art. 1 pkt 1 ustawy o wzajemnej pomocy, ustawa ta określa m.in. zasady udzielania wzajemnej pomocy przez Rzeczpospolitą Polską i państwa członkowskie UE oraz państwa trzecie przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych. Wnioski o udzielenie pomocy, o których mowa w tej ustawie (art. 3 pkt 9), obejmują m.in. wnioski o odzyskanie należności pieniężnych. Wniosek o odzyskanie należności pieniężnych oraz jednolity tytuł wykonawczy, o którym mowa w art. 3 pkt 4 ustawy, powinny zawierać m.in. oznaczenie pierwotnego tytułu wykonawczego (art. 41 ust. 1 pkt 4). Do wniosku o odzyskanie należności pieniężnych dołącza się jednolity tytuł wykonawczy oraz odpis pierwotnego tytułu wykonawczego, jeżeli wcześniej nie został doręczony (art. 41 ust. 2). Treść jednolitego tytułu wykonawczego powinna być zgodna z treścią pierwotnego tytułu wykonawczego (art. 42 ust. 1). Wg art. 3 pkt 7 lit. a ustawy o wzajemnej pomocy pojęcie pierwotnego tytułu wykonawczego oznacza odpowiednio tytuł wykonawczy stanowiący podstawę do dochodzenia należności pieniężnych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

⁷⁵ Art. 369g ww. dyrektywy dotyczy deklaracji składanych w procedurze unijnej MOSS (deklaracji w procedurze nieunijnej dotyczy art. 365 dyrektywy).

⁷⁶ Dz. U. UE L nr 249 z 14 września 2012 r. s. 3, ze zm. Przekazywania informacji zawartych w deklaracji podatkowej dotyczy art. 5 rozporządzenia i załącznik nr III do niego. Podatnik niemający siedziby oznacza odpowiednio: w przypadku procedury unijnej - podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, tj. podatnika, który posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, ale nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego konsumpcji (zgodnie z definicją w art. 369a akapit pierwszy pkt 1 dyrektywy 2006/112), a w przypadku procedury nieunijnej - podatnika niemającego siedziby na terytorium UE, tj. podatnika, który nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE (zgodnie z definicją w art. 358a pkt 1 dyrektywy 2006/112).

⁷⁷ Do dnia zakończenia czynności kontrolnych, tj. 28 lutego 2019 r.

⁷⁸ W tym w odniesieniu do podatników, których zaległości z tytułu VAT rozliczanego w MOSS przekroczyły kwotę 1500 euro. W wyniku badania w Łódzkim Urzędzie Skarbowym zaległości podatników rozliczających się w unijnej procedurze MOSS, u których kwota zaległości przekroczyła wartość 1500 euro, stwierdzono, że były takie, które powstały już za I kwartał 2015 r. Wg art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy o wzajemnej pomocy (przepis ten dotyczy występowania o udzielenie pomocy do państwa członkowskiego UE), z wnioskiem o udzielenie pomocy można wystąpić, jeżeli wysokość należności pieniężnej lub łączna wysokość kilku należności pieniężnych przeliczona na euro według kursu ostatnio ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym UE przed dniem wysłania wniosku nie jest niższa niż 1500 euro (wg art. 33 ust. 6 ustawy, jeżeli za wystąpieniem z wnioskiem

Ponadto, rozwiązania dotyczące wysyłania do podatników zalegających z zapłatą należnego podatku ww. ponagieł PRC przyjęto jedynie na poziomie roboczych ustaleń⁷⁹. Ustalenia te, oprócz liczby ponagieł i terminu ich wysyłania, obejmowały w szczególności rozwiązanie, według którego ponaglenia PRC będą wysyłane, za pomocą aplikacji informatycznej MOSS, tylko gdy suma zaległości u danego podatnika przekroczy określony kwotowo próg (30 euro, podwyższony następnie, od 2018 r., przez Ministerstwo do 100 euro⁸⁰). W związku z tym, poniżej ustalonego kwotowego progu polska administracja podatkowa (Łódzki Urząd Skarbowy) nie podejmowała wobec podatników żadnych działań mających na celu uzyskanie od nich wpłaty należnych Polsce zaległości (w tej sytuacji jedynym działaniem podejmowanym wobec podatników, których zaległości nie przekroczyły ww. wartości progowej było wysłanie do podatnika przez państwo identyfikacji ponaglenia PRI⁸¹). Zauważyć przy tym należy, że wysyłanie ponagieł PRC ma wpływ na wykonywanie obowiązków zarówno państwa identyfikacji, jak i państwa konsumpcji, a także na prawa i obowiązki podatnika korzystającego z MOSS⁸². Przyjmowane rozwiązania, stosowane następnie przez polską administrację podatkową, powinny mieć zatem stosowne oparcie w obowiązujących przepisach prawa i uprzednio przeprowadzonych w Ministerstwie analizach w tym zakresie, uwzględniających specyfikę VAT rozliczanego w MOSS, a przyjęcie rozwiązań na poziomie roboczych ustaleń tego nie zapewniało.

Stosownie do art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, gdy podatnik nie dokonał płatności wynikającej ze złożonej deklaracji podatkowej⁸³, po wystosowaniu ponaglenia przez państwo identyfikacji, państwo konsumpcji jest odpowiedzialne za wszelkie kolejne ponaglenia i kroki w celu poboru VAT. Przepis

o udzielenie pomocy przemawia ważny interes publiczny, przepisów ust. 1-5 nie stosuje się). Do występowania o udzielenie pomocy do państwa trzeciego w zakresie należności pieniężnych, o których mowa w art. 2 pkt 7 ustawy, odnosi się tytuł V tej ustawy.

⁷⁹ Na spotkaniach odbytych z przedstawicielami Łódzkiego Urzędu Skarbowego. Od 2018 r. aplikacja MOSS nie dawała nawet możliwości generowania ponagieł PRC zarówno przed upływem ustalonego terminu (wcześniej niż w 103. dniu, licząc od dnia, w którym przypadał termin zapłaty podatku), jak też gdy suma zaległości u danego podatnika nie przekroczyła ustalonego progu kwotowego (co najmniej 100 euro), w tym również w odniesieniu do zaległości powstałych przed 2018 r.

⁸⁰ Wartość 30 euro uzgodniono, jak wynika z ustaleń, w oparciu o 10-krotność kosztów przesyłki pocztowej (ok. 17 zł). O 10-krotności kosztów - jednak nie przesyłki pocztowej, lecz upomnienia - jest mowa w § 7 ust. 1 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1483). Przepis ten nie dotyczy jednak ponagieł PRC, będących szczególnym instrumentem funkcjonującym w MOSS, lecz wyłącznie pisemnych upomnień, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. Wskazuje on, kiedy wierzyciel jest zobowiązany do wysyłania tego upomnienia, tj. że zobowiązany jest on do jego wysłania niezwłocznie, w szczególności jeżeli zachodzi wskazana tam sytuacja (podobnie § 9 ust. 1 pkt 1 lit. a tego rozporządzenia, co do niezwłocznego wystawienia tytułu wykonawczego w przypadkach, gdy egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia). Wysokość kosztów upomnienia, wynoszącą 11,60 zł, określono z kolei rozporządzeniem Ministra Finansów z 11 września 2015 r. (Dz. U. poz. 1526). Wartość 100 euro ustalono natomiast, jak podała Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, w oparciu o art. 58b ust. 2 pkt b rozporządzenia Rady nr 282/2011. Przepis ten (zamieszczony w ww. rozporządzeniu Rady rozdziale XI sekcji 2 podsekcji 6 pt. „Wykluczenia”) dotyczy jednak wyłącznie wykluczenia podatnika z procedury MOSS, z powodu systematycznego nieprzestrzegania zasad dotyczących tej procedury, w sytuacji gdy podatnik ten nie zapłacił, mimo wystosowanego do niego ponaglenia PRI, wykazanej kwoty VAT za każdy z trzech bezpośrednio poprzedzających kwartałów kalendarzowych (nie dotyczy on natomiast dochodzenia powstałych zaległości podatkowych).

⁸¹ Wg art. 63a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011 dziesiątego dnia następującego po ostatnim dniu, w którym płatność powinna być zostać dokonana.

⁸² Jak wynika z rozporządzenia Rady nr 282/2011 r. (art. 63a w zw. z art. 62), należność z tytułu VAT rozliczanego w MOSS jest uiszczana na rzecz państwa identyfikacji do momentu wystosowania ponaglenia przez państwo konsumpcji, a po tym momencie jest uiszczana na rzecz państwa konsumpcji. Państwo konsumpcji jest zobowiązane do poinformowania państwa identyfikacji drogą elektroniczną o wystosowaniu ponaglenia PRC. Gdy podatnik dokona płatności, po wysłaniu ponaglenia PRC, na rzecz państwa identyfikacji, państwo to nie przekazuje płatności państwu konsumpcji, lecz zwraca ją podatnikowi (od tego, czy i kiedy Polska wyśle ponaglenie PRC, zależy gdzie podatnik musi uregulować należną jej zaległość, w tym czy może to uczynić w MOSS). Tak długo zatem, jak Polska nie wystosuje ponaglenia PRC (w szczególności dotyczy to sytuacji, gdy zaniecha wystosowania jakichkolwiek ponagieł wobec podatnika zalegającego z płatnością z tytułu należnego jej podatku, w ogóle lub wystosuje je dopiero po upływie dłuższego okresu czasu), obowiązek przyjmowania i przekazywania zaległej płatności VAT nadal spoczywa na państwie identyfikacji, mimo że to nie jemu należy jest ten podatek. Państwo konsumpcji jest odpowiedzialne za wszelkie kolejne (tj. po ponagleniu PRI, o którym mowa w art. 63 akapit pierwszy i drugi ww. rozporządzenia) ponaglenia i kroki podejmowane w celu zebrania kwoty VAT. Obowiązki w tym zakresie spoczywają zatem na państwie konsumpcji.

⁸³ Nie dokonał żadnych płatności lub dokonana płatność jest niższa od kwoty wynikającej z deklaracji podatkowej.

ten nie precyzuje jednak zakresu tych obowiązków⁸⁴, w szczególności nie określa, ile ponagleń i w jakich terminach powinno wystosować do podatnika państwo konsumpcji, nie wspomina o progach kwotowych zaległości, poniżej których państwo to nie wysyła ponagleń, ani nie wskazuje, jakie kolejne kroki w celu poboru VAT powinno ono podjąć. Wykonywanie obowiązków należących do państwa konsumpcji wynikających z ww. przepisu wymaga zatem odpowiedniej konkretyzacji, uwzględniającej specyfikę dochodzenia należności od podatników rozliczających VAT w MOSS, na gruncie przepisów krajowych. Polskie przepisy, jak wynika również ze wskazanych niżej wyjaśnień przedstawicieli Ministerstwa, specyfiki tej dotychczas jednak nie uwzględniają⁸⁵. Mając na uwadze, że procedura MOSS funkcjonuje od 1 stycznia 2015 r.⁸⁶, w Ministerstwie powinny zatem zostać przeprowadzone analizy dotyczące konieczności wprowadzenia zmian w obowiązujących przepisach prawa, a na ich podstawie powinny zostać podjęte kolejne działania zmierzające do opracowania stosownych projektów aktów prawnych, mając na celu zapewnienie wykonywania przez polską administrację podatkową zadań w zakresie dochodzenia od podatników korzystających z MOSS należnego Polsce jako państwu konsumpcji podatku, co jednak nie zostało jeszcze przeprowadzone, a w latach 2015-2017 w Ministerstwie nie podjęto działań w tym zakresie⁸⁷.

(dowód: akta kontroli str. 241 – 249, 256 – 260, 263, 290 – 307, 489, 499 – 500, 547 – 552, 575 – 578, 585 – 607)

W Ministerstwie, dopiero w połowie 2018 r. (w toku niniejszej kontroli NIK) podjęto prace nad przygotowaniem rozwiązań w zakresie uwzględnienia specyfiki dochodzenia zaległości z tytułu VAT rozliczanego w MOSS, w tym mające na celu uregulowanie podstawy do wystawiania tytułów wykonawczych na te zaległości. Zostały zebrane dane statystyczne oraz przygotowano notatkę, stanowiącą materiał roboczy, zawierającą zagadnienia związane z dochodzeniem tych zaległości. W dniu 14 września 2018 r. odbyło się pierwsze spotkanie przedstawicieli Departamentu Poboru Podatków, na którym omawiano stan faktyczny oraz doprecyzowano zakres danych statystycznych dotyczących zaległości w procedurze MOSS. Ponadto, w toku opiniowania projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (UD326)⁸⁸, Departament Poboru Podatków, pismami z 23 października i 13 listopada 2018 r., wniósł do Departamentu Systemu Podatkowego o zmianę art. 3a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, umożliwiającą dochodzenie należności deklarowanych w procedurze MOSS w trybie egzekucji

⁸⁴ Dla ponaglenia wysyłanego przez państwo identyfikacji zostało to określone. Stosownie bowiem do art. 63a ww. rozporządzenia, państwo identyfikacji, dziesiątego dnia następującego po ostatnim dniu, w którym płatność powinna być zostać dokonana zgodnie z art. 367 lub 369i dyrektywy Rady 2006/112, przypomina podatnikowi drogą elektroniczną o wszelkich zaległych kwotach VAT (akapit pierwszy) oraz informuje drogą elektroniczną państwa konsumpcji o wysłaniu ponaglenia (akapit drugi).

⁸⁵ Również przedstawiciele Łódzkiego Urzędu Skarbowego zgłaszali przedstawicielom Ministerstwa konieczność określenia sposobu postępowania w zakresie dochodzenia, należnego Polsce, podatku rozliczanego w MOSS. Na problemy wynikające z niewypracowania dotychczas standardów i procedur dochodzenia tych należności wskazywano m.in. w dniach: 9-10 czerwca 2016 r. (na spotkaniu zorganizowanym przez Ministerstwo), 7 kwietnia 2017 r. (na spotkaniu zorganizowanym przez Łódzki Urząd Skarbowy) oraz 7 lutego i 7-8 marca 2018 r. (na spotkaniach zorganizowanych przez Ministerstwo). Stwierdzono, że proces dochodzenia wymaga uzgodnień począwszy od wysyłki ponaglenia PRC po egzekucję międzynarodową.

⁸⁶ Pierwsze deklaracje podatkowe i płatności składane i dokonywane były w MOSS za I kwartał 2015 r., a przewidzianym na to terminem był termin do 20 kwietnia 2015 r.

⁸⁷ Należy mieć przy tym również na uwadze, choć terminy te jeszcze nie upłynęły (także dla zaległości, które powstały za I kwartał 2015 r.), termin przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej), a także termin do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie pomocy, w tym o odzyskanie należności pieniężnych, do właściwego państwa (art. 33 ust. 1 pkt 2, z uwzględnieniem ust. 2-6, ustawy o wzajemnej pomocy). Wg art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Natomiast wg art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o wzajemnej pomocy, z wnioskiem o udzielenie pomocy można wystąpić, jeżeli w dniu sporządzenia pierwszego wniosku o udzielenie pomocy nie upłynęło 5 lat, licząc od dnia upływu terminu płatności należności pieniężnych określonego zgodnie z odrębnymi przepisami.

⁸⁸ Skierowanego przez Departament Systemu Podatkowego do Departamentu Poboru Podatków.

administracyjnej⁸⁹. Wskazano tam m.in., że w zakresie dochodzenia zaległości z tytułu VAT rozliczanego w MOSS należy przejść na grunt przepisów krajowych, natomiast obecne brzmienie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym pozwala na wystawienie tytułu wykonawczego, tylko gdy w deklaracji podatkowej istnieje odpowiednie pouczenie. W pismach tych podano, że w obecnym stanie prawnym brak jest narzędzia prawnego, które pozwoliłoby organowi podatkowemu podjąć skuteczne działania w celu dochodzenia tych należności. Jak podano dalej, unormowanie w przepisach dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS w trybie egzekucji administracyjnej pozwoli organowi podatkowemu skutecznie wykorzystywać to narzędzie do poboru podatku, a tym samym nie dopuścić do przedawnienia zaległości z powodu braku odpowiednich przepisów w krajowym porządku prawnym.

Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego wyjaśnił, że objęcie wskazanym wyżej projektem ustawy zmian proponowanych przez Departament Poboru Podatków nie było jednak możliwe, gdyż propozycje zmiany nie zostały ujęte w zgłoszeniu do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów, a dokonanie zmiany wpisu w tym wykazie wymaga szczegółowego oszacowania skutków, w tym finansowych, wprowadzenia proponowanej regulacji⁹⁰. Podał, że zwrócono się do Departamentu Poboru Podatków o przekazanie danych koniecznych do sporządzenia oceny skutków regulacji proponowanej zmiany, a odpowiedzi udzielono pismem z 28 grudnia 2018 r., w którym przedstawiono dane dotyczące zaległości w procedurze MOSS. Wskazał, że trwają prace nad oceną skutków regulacji projektu ustawy wprowadzającego postulowaną zmianę w oparciu o kalkulację sporządzoną na podstawie danych przekazanych przez Departament Poboru Podatków.

(dowód: akta kontroli str. 290 – 307, 314 – 329, 416 – 425, 438 – 521)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła, że proces dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS państwa członkowskie UE kształtują zgodnie z prawem krajowym⁹¹. Zarówno przepisy unijne, jak i krajowe, nie regulują szeregu kwestii dotyczących dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS. Wskazała, że powinna być przeprowadzona analiza procesu dochodzenia należności w MOSS oraz należało przygotować projekty aktów prawnych, co nie zostało wykonane do tej pory. W związku z tym konieczne jest opracowanie dopasowanego do specyfiki procedury MOSS modelu docelowego dochodzenia należności, który będzie ujmował wszystkie aspekty związane ze specyfiką podatników, w tym specyfiką powstania i regulowania należności podatkowych. Jak podała, przygotowanie modelu docelowego na bazie danych rzeczywistych i praktycznej wiedzy powinno ograniczyć ryzyko przygotowania przepisów, które nie będą skuteczne w stosowaniu. Przeprowadzenie analiz procesu dochodzenia należności MOSS oraz przygotowanie projektów aktów prawnych powinno odbyć się w ścisłej współpracy poszczególnych wydziałów Departamentu, m.in. Wydziału Rozliczeń, Wydziału Spraw Wierzycielskich, Wydziału Orzecznictwa w Sprawach Podatków Pośrednich oraz Wydziału Orzecznictwa w Sprawach Egzekucyjnych.

⁸⁹ Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa oraz wewnętrznym regulaminem organizacyjnym Departamentu Poboru Podatków, Departament w zakresie swojej właściwości realizuje zadania związane z projektami aktów prawnych i innych dokumentów rządowych, w szczególności opracowuje projekty dokumentów rządowych należących do właściwości Ministra Finansów, w tym projekty założeń projektów ustaw, projekty aktów normatywnych, oceny skutków regulacji, z uwzględnieniem prawa UE i zobowiązań międzynarodowych RP, jak też związane z wykonywaniem obowiązków organu administracji rządowej, w szczególności dokonuje ocen i analiz obowiązujących rozwiązań prawnych, w tym ich skuteczności, a także przygotowuje propozycje rozwiązań o charakterze systemowym, w tym legislacyjnych.

⁹⁰ Stosownie do regulaminu pracy RM.

⁹¹ Jak podała Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, na poziomie UE w dniu 16 czerwca 2017 r. pojawiła się kwestia dochodzenia należności w procedurze MOSS, na posiedzeniu grupy DG TAXUD „Recovery Expert Group”, jednak po przedyskutowaniu tej tematyki ww. ekspercka grupa dochodzenia należności nie podejmowała prac w celu określenia wspólnej procedury, pozostawiając to w gestii państw członkowskich.

Wyjaśniła, że w pierwszej kolejności w Ministerstwie prowadzono prace związane z utworzeniem systemu informatycznego MOSS, umożliwiającego realizację podstawowych procesów (rejestrację, składanie deklaracji podatkowych i dokonywanie płatności). Następnie, w latach 2015-2016, główne działania w zakresie procedury MOSS ukierunkowane były na diagnostykę niezgodności lub nieprawidłowości w działaniu tego systemu. W 2016 r. rozpoczęły się prace nad wnioskami o zmianę do specyfikacji KE do systemu informatycznego MOSS prowadzone przez DG TAXUD, a prace nad zmianami systemu informatycznego zakończono w czerwcu 2018 r. wdrożeniem zmian do aplikacji MOSS zgodnych z ww. specyfikacją. Zatem głównym zadaniem Departamentu było utrzymanie sprawnie działającego informatycznego systemu MOSS oraz przygotowanie i wdrażanie zmian do tego systemu. Dyrektor Departamentu wskazała, że wszystkie procesy i czynności dotyczące rozliczania VAT w MOSS należało zaprojektować od samych podstaw, bez możliwości oparcia rozwiązań na istniejących mechanizmach i procedurach. Dla procedury MOSS zostały zaprojektowane całkowicie nowe procesy obejmujące czynności rejestracji podmiotów, składania deklaracji podatkowych i dokonywania płatności VAT. Międzynarodowy charakter procedury MOSS powoduje, że procesy są obsługiwane na styku dwóch porządków prawnych (prawa unijnego i krajowego), co wymagało wnikliwej analizy przepisów dyrektywy oraz rozporządzeń Rady, a w dalszej kolejności analizy na gruncie przepisów krajowych. Dodatkowym utrudnieniem, jak wskazała, z uwagi na to, że dochodzenie należności na podstawie przepisów polskich jest odmienne niż w innych krajach, był brak możliwości podejmowania wspólnych decyzji z innymi krajami lub wzorowania się na ich doświadczeniu bądź na już wypracowanych podejściach do danych rozwiązań.

Podsekretarz Stanu - Zastępca Szefa KAS, działając z upoważnienia Ministra Finansów, również wyjaśnił, że w pierwszej kolejności wykonywane były prace związane z utworzeniem systemu informatycznego MOSS, a następnie prowadzono działania ukierunkowane na diagnostykę niezgodności lub nieprawidłowości w działaniu tego systemu. W 2016 r. rozpoczęto prace nad wnioskami o zmianę do specyfikacji KE do systemu informatycznego MOSS prowadzone przez DG TAXUD, a w czerwcu 2018 r. zakończono prace nad zmianami informatycznego systemu MOSS wdrożeniem zmian do aplikacji MOSS. W związku z powyższym dotychczas nie przeprowadzono analiz prawnych w zakresie dochodzenia należności dla transakcji rozliczanych w procedurze MOSS. Wskazał, że od momentu wdrożenia pierwszego modułu aplikacji MOSS, tj. 1 września 2014 r., zaimplementowanych zostało 25 wydań aplikacji, w których wprowadzono ponad 600 poprawek. W podsumowaniu złożonych wyjaśnień Zastępca Szefa KAS podał, że prace nad przygotowaniem procedury dochodzenia należności dla procedury MOSS nie zostały podjęte ze względu na konieczność realizacji w pierwszej kolejności wdrożenia przepisów dyrektywy Rady 2006/112, zaś w kolejnych latach priorytetem była stabilizacja procedury MOSS i aplikacji poprzez wprowadzanie zmian oraz rozwiązywanie incydentów.

Ponadto, w sprawie przyjęcia jedynie w drodze roboczych ustaleń rozwiązań dotyczących wysyłania ponagieł PRC Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła, że wynikało to z konieczności podejmowania przez Polskę działań w tym zakresie. Wskazała też m.in., że przepisy dotyczące dochodzenia należności regulują w założeniu procesy, gdy dłużnikiem jest podmiot będący polskim podatnikiem, czyli posiadający w Polsce majątek, adres siedziby lub prowadzenia działalności oraz rachunek bankowy w banku z siedzibą na terytorium Polski, i do tych przypadków również określone są wszelkiego rodzaju limity, natomiast określenie kwoty i terminu wysyłania ponagieł PRC przez Polskę było trudnym

zadaniem, gdyż w polskiej administracji skarbowej brakuje procesu, który mógłby posłużyć za wzór. Jak wskazała, żaden z przepisów unijnych ani specyfikacja KE do systemu informatycznego MOSS nie reguluje, w jakim terminie powinno zostać wysłane ponaglenie, ani nie wspomina o kwestii progów, a jednocześnie polskie przepisy nie definiują instytucji ponaglenia, zatem kwestie te powinny zostać dopiero opracowane i zdefiniowane. W tym celu niezbędne jest przeprowadzenie analiz, na podstawie których będzie można również przygotować wprowadzenie nowych przepisów, o ile analizy wskażą na taką konieczność. W złożonych wyjaśnieniach wskazała też m.in., że brak wysłania ponaglenia przez Polskę jako państwo konsumpcji nie jest jednoznaczny z rezygnacją z dochodzenia należności, gdyż należność jest nadal wymagalna, a ponaglenie do tej należności zostało wysłane przez państwo identyfikacji.

Natomiast Podsekretarz Stanu - Zastępca Szefa KAS wyjaśnił, że przyjęcie rozwiązań na poziomie roboczym wynikało z konieczności zagospodarowania tej kwestii. W związku z tym, że kwestia ponagleń PRC jest na poziomie przepisów unormowana ogólnie, zaś szczegóły techniczne określone są w specyfikacji KE do systemu informatycznego MOSS, konieczne było przyjęcie tymczasowych rozwiązań do czasu opracowania procedury dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS, a implementacja części roboczych ustaleń w aplikacji MOSS wynika z § 13 pkt 8 lit. a wewnętrznego regulaminu organizacyjnego Departamentu Poboru Podatków⁹². W złożonych wyjaśnieniach wskazał również, że proces dochodzenia należności jest rozpoczynany przez państwo identyfikacji przez wysłanie ponaglenia PRI, zatem proces dochodzenia należności został rozpoczęty, gdy podatnik je otrzymał. W związku natomiast z tym, że art. 63a rozporządzenia Rady nr 282/2011 nie precyzuje terminu wysłania ponaglenia PRC, państwa konsumpcji na podstawie prawa krajowego decydują o terminie wysłania tego ponaglenia. Jak wyjaśnił, określenie progu terminowego było oparte na założeniu, że podatnik zaległej płatności dokona bezpośrednio po otrzymaniu ponaglenia PRI lub przy kolejnym terminie dokonania płatności. Natomiast określenie progu wartościowego było, jak wskazał, zasadniczo trudniejsze, gdyż brak jest odpowiedniego przepisu, a jednocześnie proces dochodzenia należności powinien być oparty na zasadzie racjonalności działania.

(dowód: akta kontroli str. 241 – 249, 256 – 260, 290 – 307, 314 – 329, 416 – 425, 547 – 552)

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że wspomniana w wyjaśnieniach trudność i pracochłonność realizowanych w latach 2015-2017 zadań, obejmujących przede wszystkim prace w zakresie zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu informatycznego i wprowadzania kolejnych zmian do niego, nie zwalniała z obowiązku podjęcia w Ministerstwie również działań mających na celu zapewnienie dochodzenia od podatników przez polską administrację podatkową należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, podatku rozliczanego w MOSS, a tym samym wpływów do budżetu państwa z tego tytułu⁹³, w szczególności odpowiedniego uregulowania, na podstawie przeprowadzonych analiz, związanych

⁹² Zgodnie z § 13 pkt 8 lit. a wewnętrznego regulaminu organizacyjnego Departamentu Poboru Podatków, do zadań realizowanych w Wydziale Rozliczeń należało prowadzenie spraw związanych z MOSS oraz realizowanie zadań, o których mowa w § 10 ust. 3 pkt 6 regulaminu, tj. zadań związanych z pełnieniem roli właściciela biznesowego systemów informatycznych, obejmujących w szczególności sprawowanie merytorycznego nadzoru nad funkcjonowaniem i rozwojem aplikacji systemów informatycznych, monitorowanie wpływu zmian prawnych na działanie systemów informatycznych oraz inicjowanie działań w tym zakresie, definiowanie wymagań dla systemów informatycznych istotnych dla prawidłowej realizacji zadań, opracowywanie i wdrażanie procedur ustalających zasady realizacji zadań i wprowadzanie zmian związanych z funkcjonowaniem systemów informatycznych, dysponowanie danymi przetwarzanymi w systemach informatycznych.

⁹³ Jak już wskazano wcześniej w wystąpieniu pokontrolnym, Minister Finansów kieruje działem finansów publicznych, o którym mowa w art. 5 pkt 3 i art. 8 ustawy o działach administracji, odpowiadając m.in. za realizację dochodów z podatków pośrednich.

z tym zagadnień⁹⁴. Podjęcia działań w tym zakresie dopiero w połowie 2018 r., po upływie ponad trzech lat od wprowadzenia procedur rozliczania VAT w MOSS (których to działań dotychczas nie zakończono)⁹⁵, nie można, zdaniem NIK, uznać za postępowanie rzetelne, w szczególności mając na uwadze, że wskutek powyższego nie wystawiono dotychczas żadnego tytułu wykonawczego dotyczącego należnych Polsce zaległości, nawet w odniesieniu do podatników posiadających wyższe kwotowo zaległości⁹⁶. W tej sytuacji stworzenie podległej administracji podatkowej odpowiednich warunków do realizacji zadań było szczególnie istotne. Jak bowiem potwierdzają wskazane wyżej wyjaśnienia, obowiązujące przepisy prawa nie regulują szeregu kwestii dotyczących dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS i konieczne jest dopiero opracowanie odpowiedniego, dostosowanego do specyfiki procedury MOSS, modelu dochodzenia tych należności (co nie oznacza, że musi to być model ostateczny, który wraz z regulującymi go przepisami, nie będzie już podlegał kolejnym zmianom). Podkreślić przy tym należy, że dochodzenie podatku jest zadaniem państwa konsumpcji, któremu podatek ten jest należny, jego organy powinny zatem podejmować stosowne działania w tym zakresie. Państwo identyfikacji natomiast wysyła tylko jedno ponaglenie PRI, więc bez podjęcia przez państwo konsumpcji kolejnych stosownych działań, zmierzających do skłonienia podatnika do wywiązania się z jego obowiązków w zakresie wpłaty należnego podatku, inne działania w tym zakresie nie były prowadzone. Z kolei w sytuacji niewysłania ponaglenia PRC, obowiązek przyjmowania i przekazywania płatności VAT nadal spoczywa na państwie identyfikacji, mimo że to nie jemu, tylko państwu konsumpcji, należny jest ten podatek. Wszystkie powyższe zagadnienia, dotyczące dochodzenia należnego Polsce podatku rozliczanego w MOSS, należało zatem objąć stosownymi analizami, mającymi na celu zapewnienie odpowiedniej konkretyzacji i realizacji obowiązków państwa konsumpcji wynikających z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, w tym odpowiedniego uregulowania wszystkich związanych z tym kwestii, uwzględniając specyfikę tych zagadnień, co dotychczas jednak nie zostało zapewnione. Wskazać należy, że przeprowadzenie takich analiz i następnie na ich podstawie podjęcie kolejnych działań, w tym zmierzających do opracowania niezbędnych projektów aktów prawnych, uwzględniających specyfikę dochodzenia podatku od podatników korzystających z procedur MOSS oraz poddanie obszaru wykonywania zadań związanych z dochodzeniem tego podatku przez podległą administrację podatkową działaniom nadzorczym, jest istotne nie tylko biorąc pod uwagę okres, jaki już upłynął od wprowadzenia tych procedur, lecz obecnie mając ponadto na uwadze poszerzenie zakresu możliwości rozliczania VAT w punkcie kompleksowej obsługi (tj. objęcie tą możliwością także towarów i pozostałych usług), jakie ma nastąpić z początkiem 2021 r.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁹⁷, wnosi o sfinalizowanie rozpoczętych analiz i podjęcie kolejnych działań zmierzających do opracowania projektów odpowiednich zmian w przepisach prawa, dotyczących stosownego uwzględnienia specyfiki dochodzenia od podatników podatku rozliczanego w MOSS i konkretyzacji obowiązków wynikających z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, mając

⁹⁴ Mając na uwadze m.in. zadania wynikające ze wskazanego wcześniej w wystąpieniu § 24 ust. 1 pkt 4 regulaminu pracy RM i odwołującego się do tego regulaminu art. 34 ust. 1 ustawy o działach administracji.

⁹⁵ Do 28 lutego 2019 r.

⁹⁶ W łącznej wysokości przekraczającej u danego podatnika kwotę 1500 euro.

⁹⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, dalej: ustawa o NIK.

na celu zapewnienie dochodzenia przez polską administrację podatkową należnego podatku.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, dnia 21 czerwca 2019 r.

Prezes

Najwyższej Izby Kontroli

Krzysztof Kwiatkowski

.....