



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.411.001.02.2018
R/18/001

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	R/18/001 – Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
<i>Kontrolerzy</i>	1. Witold Wilk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienia do kontroli nr: LKA/10/2018 z 9 stycznia 2018 r., LKA/66/2018 z 2 marca 2018 r., LKA/154/2018 z 8 maja 2018 r., LKA/209/2018 z 22 czerwca 2018 r., LKA/316/2018 z 17 października 2018 r., 2. Mieczysław Handzel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/9/2018 z 9 stycznia 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1 – 10, 364)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście w Warszawie ¹ , ul. Jagiellońska 15, 03-719 Warszawa
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Dorota Stasińska-Gomółka, Naczelnik Urzędu (dowód: akta kontroli str. 11)

II. Ocena kontrolowanej działalności²

Ocena ogólna

W okresie objętym kontrolą, tj. w latach 2015-2017, przyjęte w Urzędzie rozwiązania organizacyjne, w tym jednoznaczny i spójny podział kluczowych zadań, a także zapewnienie pracownikom uczestnictwa w szkoleniach i warsztatach, służyły prawidłowej realizacji obowiązków dotyczących rejestracji podmiotów, analizy deklaracji podatkowych oraz obsługi płatności VAT³ rozliczanego w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS).

Prawidłowo weryfikowano podmioty na potrzeby identyfikacji do procedury szczególnej rozliczania VAT w MOSS, ustalając, czy spełniają one przesłanki do przyjęcia do tej procedury. W terminach określonych przepisami prawa przypominano podatnikom o obowiązku złożenia deklaracji podatkowej oraz dokonaniu zapłaty należnego VAT w sytuacji, gdy podatnicy nie złożyli deklaracji w terminie lub nie dokonali płatności w zadeklarowanej kwocie. Terminowo przekazywano również należne właściwym państwom członkowskim konsumpcji płatności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły wydawania postanowień dotyczących odmowy przyjęcia do procedury szczególnej rozliczania VAT w MOSS w oparciu

¹ Dalej: Urząd.

² 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.

³ Stosowany w wystąpieniu pokontrolnym zamiennie termin „VAT” lub „podatek” oznacza podatek od towarów i usług, nakładany na podstawie przepisów wskazanej dalej ustawy o VAT lub podatek od wartości dodanej, o którym mowa w art. 2 pkt 11 tej ustawy.

o niewłaściwą podstawę prawną, a w dwóch przypadkach niewydania wymaganych postanowień⁴.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

Zgodnie z art. 3 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵, w przypadku podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju - właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Urzędu. Stosownie do art. 130b ust. 4 i art. 132 ust. 3 ww. ustawy, w przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji⁶ jest Rzeczpospolita Polska, zgłoszenia na potrzeby procedur szczególnych rozliczania VAT, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7 ww. ustawy⁷, dokonuje się za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej do Naczelnika Urzędu.

W 2015 r. w procedurze MOSS zarejestrowanych było 446 podatników, w 2016 r. 577, a w 2017 r. 658 podatników. W 2015 r. i 2016 r. nie było zarejestrowanych podmiotów w procedurze nieunijnej, natomiast w 2017 r. zarejestrowano jeden podmiot⁸.

W 2015 r. podatnicy dokonali płatności należnego VAT 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 VAT o 72,6%, a w 2017 r. w porównaniu do 2016 r. wzrost o 30,3%⁹.

(dowód: akta kontroli str. 16 – 19, 338)

Stosownie do art. 46 ust. 3 rozporządzenia Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej¹⁰, Polska, jako państwo członkowskie

⁴ Ustaleń tych dokonano na podstawie próby stanowiącej 11 przypadków odmownego załatwienia złożonych zgłoszeń rejestracyjnych.

⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm., dalej: ustawa o VAT.

⁶ Jest to państwo członkowskie UE, w którym podatek świadczący usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne, o których mowa w art. 2 pkt 25a, 25b i 26 ustawy o VAT, zarejestrował się w celu korzystania z procedur szczególnych rozliczania VAT w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS). W państwie członkowskim identyfikacji podatek rejestruje się do procedury MOSS i następnie w jej ramach składa deklaracje podatkowe oraz płaci podatek należny w państwie członkowskim (państwach członkowskich) konsumpcji, tj. w państwie członkowskim UE, w którym świadczono usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT, tj. konsumenta końcowego. Miejscem świadczenia trzech ww. kategorii usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT jest bowiem miejsce, w którym usługobiorca ten posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

Wpłacony podatek przekazywany jest przez administrację podatkową państwa członkowskiego identyfikacji do właściwych administracji podatkowych państw członkowskich konsumpcji, tj. do każdego państwa członkowskiego UE, w którym zlokalizowane było miejsce świadczenia tych usług, pomniejszony o kwoty zatrzymane, o których mowa w art. 46 ust. 3 wskazanego dalej rozporządzenia Rady nr 904/2010.

⁷ Wyróżnia się procedurę unijną oraz procedurę nieunijną. Jeden podatek może być zarejestrowany w jednym czasie tylko w jednej z tych procedur. Procedura unijna dotyczy podatników świadczących usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne i 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, odpowiednio art. 130a pkt 2 i art. 131 pkt 2 ustawy o VAT. 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 związku z tym w wystąpieniu pokontrolnym stosowany jest wspólny termin „procedura MOSS”, który, w zależności od tego, o jakich podatnikach chodzi, może oznaczać procedurę unijną lub nieunijną.

⁸ Był to podmiot z siedzibą w Szeszelach.

⁹ 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 na 20 stycznia 2016 r.).

¹⁰ Dz. U. UE L nr 268 z dnia 12 października 2010 r., s. 1, ze zm., dalej: rozporządzenie Rady nr 904/2010. Artykuł 46 ust. 3 rozporządzenia Rady nr 904/2010 stanowi, iż w unijnej procedurze MOSS, w odniesieniu do płatności, które mają być przekazywane państwu członkowskiemu konsumpcji, państwo członkowskie identyfikacji w latach 2015-2016 zatrzymuje 30% wpłaconych kwot podatku, a 15% w latach 2017-2018.

identyfikacji, zatrzymało w 2015 r. łączną kwotę 540,8 tys. euro, w 2016 r. 933,5 tys. euro, a w 2017 r. 785,6 tys. euro¹¹. Wartość przekazanego państwu członkowskim 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 państwu członkowskim konsumpcji podatku o 72,6%, a w 2017 r. w porównaniu do 2016 r. o 50,1%.

(dowód: akta kontroli str. 20 – 23, 160 – 162, 421)

1. Zagadnienia organizacyjne

Opis stanu
faktycznego

1.1. W regulaminie organizacyjnym Urzędu, nadanym zarządzeniem nr 100/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1 kwietnia 2015 r., przypisano Samodzielnemu Referatowi Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej zadanie pn. *Obsługa procesu rejestracji podmiotów świadczących usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze oraz usługi świadczone drogą elektroniczną konsumentom zamieszkałym w innym kraju niż kraj siedziby usługodawcy (MOSS)*, natomiast Pierwszemu, Drugiemu i Trzeciemu Samodzielnemu Referatowi Czynności Sprawdzających zadanie pn. *Obsługa deklaracji składanych z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych oraz usług świadczonych drogą elektroniczną konsumentom zamieszkałym w innym kraju niż kraj siedziby usługodawcy (MOSS)*. Następnie, zarządzeniem nr 95/2017 z 16 marca 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie¹² nadał nowy regulamin organizacyjny, jednak w przedmiotowym regulaminie nie wskazano bezpośrednio zadań związanych z funkcjonowaniem procedury MOSS. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹³, obecnie obowiązujący regulamin organizacyjny nadany został w związku z utworzeniem 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej, na podstawie statutu stanowiącego załącznik nr 8 do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów. Zadania związane z VAT rozliczanym w MOSS ujęto w zakresach czynności właściwych merytorycznie pracowników Pierwszego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników oraz Działu Rachunkowości, a właściwość podmiotową Urzędu określa ustawa o VAT. Wskazał, że w regulaminie organizacyjnym *usytuowane na końcu każdego wprowadzenia do wyliczenia zadań danej komórki organizacyjnej wyrazy „w szczególności” zapewniają otwartość i kompletność katalogu zadań.*

Zadania związane z funkcjonowaniem procedury MOSS wykonywały trzy komórki organizacyjne Urzędu: Referat Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników¹⁴ w zakresie rejestracji podmiotów na potrzeby procedury MOSS, Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających¹⁵ w zakresie obsługi złożonych deklaracji podatkowych oraz Dział Rachunkowości¹⁶ w zakresie realizacji zadań związanych z obsługą płatności w procedurze MOSS.

(dowód: akta kontroli str. 25 – 85, 194 – 199)

1.2. Pracownikom Urzędu, w ich zakresach czynności, odpowiedzialności i uprawnień, powierzono stosowne zadania. I tak, pracownikom w Referacie

¹¹ W przeliczeniu na polską walutę, odpowiednio: 2 212,8 tys. zł, 4 015,9 tys. zł i 3 297,1 tys. zł. Środki te stanowiły dochody budżetu państwa i zostały wykazane w sprawozdaniu budżetowym Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych.

¹² Dalej: Dyrektor Izby.

¹³ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, dalej: ustawa o NIK.

¹⁴ Poprzednia nazwa: Samodzielny Referat Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej.

¹⁵ Poprzednia nazwa: Pierwszy Samodzielny Referat Czynności Sprawdzających.

¹⁶ Poprzednia nazwa: Samodzielny Referat Rachunkowości.

Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników zadanie pn. „*Obsługa procesu rejestracji podmiotów świadczących usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze oraz usługi świadczone drogą elektroniczną konsumentom zamieszkałym w innym kraju niż kraj siedziby usługodawcy (MOSS)*”, w Pierwszym Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających zadanie pn. „*Dokonywanie analizy deklaracji procedury szczególnej usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych – MOSS*”, a w Dziale Rachunkowości zadanie pn. „*Obsługa szczególnej procedury MOSS w podatku od towarów i usług.*”.

Trzynastu pracowników realizowało zadania związane z procedurą MOSS, w tym: sześciu zatrudnionych w Referacie Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, trzech w Pierwszym Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających i czterech w Dziale Rachunkowości. Uprawnienia dostępu do informatycznej aplikacji MOSS posiadało 14 pracowników. Uprawnienia przyznano również Kierownik Działu Rachunkowości, która bezpośrednio nadzoruje realizację zadań dotyczących obsługi MOSS.

(dowód: akta kontroli str. 194 – 199, 241 – 256, 336 – 340)

1.3. W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu uczestniczyli w szkoleniach i warsztatach dotyczących procedury MOSS. Szkolenia te organizowało Ministerstwo Finansów i odbywały się w Ośrodku Zamiejscowym w Białobrzegach – Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów. W szkoleniach i warsztatach przeprowadzonych w dniach: 11-13 marca 2015 r. udział brał jeden pracownik Urzędu, 27-29 maja 2015 r. uczestniczyło siedmiu pracowników, 6 maja 2016 r. dwóch pracowników, 9-10 czerwca 2016 r. pięciu pracowników Urzędu, 1-2 września 2016 r. pięciu pracowników, a 27-28 października 2016 r. pięciu pracowników Urzędu.

Ponadto, pracownicy Urzędu uczestniczyli w spotkaniach roboczych, w których brali udział również przedstawiciele: Ministerstwa Finansów, Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, Izby Administracji Skarbowej w Łodzi i Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi. Naczelnik Urzędu wskazała, że poza podnoszeniem poziomu wiedzy z zakresu funkcjonowania procedury i obsługi informatycznej aplikacji MOSS, celem tych spotkań była także wymiana uwag i wniosków. Jak podała dalej, mimo iż aplikacja realizuje cele procedury, ulepszanie jej pozwoli na zwiększenie operacyjności i łatwości w jej obsłudze, a w konsekwencji przyczyni się do zwiększenia wydajności działań Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 194 – 234, 298, 304 – 306)

1.4. Przy realizacji zadań związanych z funkcjonowaniem procedury MOSS i obsługą podmiotów zarejestrowanych w tej procedurze pracownicy Urzędu korzystali z następujących narzędzi informatycznych:

- Referat Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników - z Centralnego Rejestru Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników¹⁷ oraz Systemu Wymiany Informacji o VAT¹⁸ w celu weryfikacji danych rejestracyjnych podmiotów i ich obowiązków podatkowych oraz danych kontaktowych, a z aplikacji MOSS w celu wykonywania zadań związanych z rejestracją, aktualizacją danych identyfikacyjnych i wyrejestrowaniem podmiotów korzystających z procedury MOSS,
- Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających - z CRP KEP w celu weryfikacji danych podmiotu oraz stron internetowych Komisji Europejskiej w celu weryfikacji stawek podatku w poszczególnych państwach członkowskich, a także z aplikacji MOSS w związku z obsługą podmiotów

¹⁷ Dalej: CRP KEP.

¹⁸ VAT Information Exchange System (VIES).

zarejestrowanych do procedury MOSS w zakresie złożonych deklaracji, w tym wstępnej analizy deklaracji,

- Dział Rachunkowości - z aplikacji MOSS w celu obsługi podmiotów zarejestrowanych do procedury MOSS w zakresie płatności, w tym sporządzania zbiorczej informacji o dokonanych przez podatników płatnościach, przekazywanej właściwemu państwu członkowskiemu konsumpcji¹⁹.

Właścicielem biznesowym informatycznej aplikacji MOSS był Departament Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów. Aplikacja ta służyła przede wszystkim do wykonywania zadań związanych z:

- rejestracją, aktualizacją danych identyfikacyjnych i wyrejestrowaniem podmiotów korzystających z procedury MOSS,
- obsługą podmiotów zarejestrowanych w procedurze MOSS, w tym rejestrowania złożonych deklaracji i dokonanych płatności, wysyłania ponagieł,
- wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi UE, m.in. w zakresie: danych identyfikacyjnych zarejestrowanych podmiotów, złożonych przez nich deklaracji i dokonanych płatności, wysyłanych do podatników ponagieł w związku z niezłożeniem deklaracji lub niedokonaniem w zadeklarowanej kwocie płatności, zbiorczej informacji PI.

(dowód: akta kontroli str. 165 – 199)

Aplikacja informatyczna MOSS, w wersji dostępnej dla pracowników Urzędu, zawierała cztery funkcjonalności:

- *Rejestracje*, składającą się z trzech zakładek: *Dane rejestracyjne*, *Weryfikacja zgłoszeń* i *Wykluczenie podatnika*, które zawierały dane o podatniku zarejestrowanym do procedury MOSS, m.in. nazwę podatnika, adres siedziby lub miejsca zamieszkania, adres mailowy, datę zgłoszenia do procedury MOSS²⁰, datę rejestracji, numer identyfikacyjny VAT i numer rachunku bankowego podatnika, dane osoby kontaktowej (imię i nazwisko, nr telefonu, adres mailowy). Aplikacja umożliwiała wyszukiwanie podmiotów zarejestrowanych do procedury MOSS m.in. według: procedury unijnej i nieunijnej, państwa członkowskiego identyfikacji, numeru identyfikacyjnego podatnika, nazwy podmiotu, statusu podmiotu, daty rejestracji;
- *Deklaracje*, składającą się z czterech zakładek: *Przeglądanie deklaracji*, *Przeglądanie analizy deklaracji*, *Przeglądanie ponagieł* i *Odrzucone deklaracje*, służących m.in. do przeglądania danych zawartych w złożonych deklaracjach podatkowych oraz dotyczących wysłanych ponagieł w związku z niezłożeniem deklaracji, prowadzenia wstępnej analizy złożonych deklaracji (aplikacja weryfikowała deklaracje pod kątem: [1] wykazania świadczenia usług w państwie ze zgłoszonego stałego miejsca działalności gospodarczej; [2] zastosowania poprawnych stawek podatku w danym okresie; [3] złożenia deklaracji przed końcem kwartału, którego dotyczy albo po trzech latach od tego kwartału; [4] wykazania prawidłowej kwoty podatku);
- *Płatności*, składającą się z dziewięciu zakładek: *Obsługa płatności polskich*, *Obsługa informacji o płatnościach*, *Obsługa zwrotu prowizji*, *Przeglądanie prowizji*, *Podgląd informacji o płatnościach*, *Przeglądanie ponagieł dotyczących płatności*, *Przeglądanie płatności*, *Przeglądanie zwrotów* i *Rozliczenie podatnika*, zawierających m.in. informacje o płatnościach dokonanych przez podatników, wysłanych ponagieniach przez państwo członkowskie identyfikacji i państwo członkowskie konsumpcji w związku z niedokonaniem płatności

¹⁹ J. ang. „payment information”, dalej: informacja zbiorcza PI.

²⁰ Zwane dalej również „zgłoszeniem rejestracyjnym” lub „zgłoszeniem”.

w zadeklarowanej kwocie, dokonanych zwrotach podatku w związku z powstałymi nadpłatami, sporządzonych zbiorczych informacjach PI;

- *Administrowanie*, zawierającą m.in. komunikaty i wiadomości skierowane do podatnika dotyczące zarejestrowania/odmowy/wyrejestrowania z procedury MOSS.

W aplikacji MOSS nie było możliwości generowania raportów czy zestawień wg pożądanego klucza wyszukiwania (z zastosowaniem określonych filtrów), co mogłoby ułatwić uzyskanie określonych danych statystycznych i prowadzenie analiz dotyczących obsługi podatników zarejestrowanych do procedury MOSS²¹. W takich przypadkach pracownicy Urzędu musieli zwracać się do informatyków obsługujących system MOSS (pracownicy Ministerstwa Finansów) w celu opracowania danego skryptu. Naczelnik Urzędu podała, że na zorganizowanych przez Ministerstwo Finansów i Urząd spotkaniach i warsztatach, m.in. w dniach: 27-29 maja 2015 r., 2 września 2016 r., 22 maja i 22 czerwca 2017 r., pracownicy w nich uczestniczący zgłaszali postulaty zmian aplikacji polegające na jej ulepszeniu, tak aby poprawić jej funkcjonalność oraz zapewnić możliwość generowania raportów (zestawień). Do 31 października 2018 r. postulat ten nie został zrealizowany.

(dowód: akta kontroli str. 165 – 193, 204 – 225, 307 – 312, 396 – 397)

1.5. Naczelnik Urzędu zgłaszała Dyrektorowi Izby potrzeby związane z zapewnieniem realizacji zadań dotyczących obsługi podmiotów rozliczających się w procedurze MOSS. W odpowiedzi na zgłoszone potrzeby Urząd otrzymał:

- pięć etatów (przyjęto dwóch pracowników do komórki organizacyjnej ds. rachunkowości, dwóch pracowników do komórki organizacyjnej ds. czynności sprawdzających i jednego pracownika do komórki organizacyjnej ds. ewidencji i identyfikacji podatników),
- dodatkowe wyposażenie dla pracowników realizujących zadania związane z procedurą MOSS: komputery (5 szt.), szafy (5 szt.), biurka (5 szt.), krzesła (5 szt.), telefony stacjonarne (5 szt.).

(dowód: akta kontroli str. 194 – 199)

1.6. Urząd nie przekazywał sprawozdań/raportów do Ministerstwa Finansów w zakresie zadań związanych z obsługą podmiotów rozliczających się w procedurze MOSS. Ministerstwo miało dostęp do danych gromadzonych w aplikacji MOSS.

1.7. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie przeprowadzono audytów i kontroli, (zewnętrznych ani wewnętrznych), dotyczących zagadnień objętych przedmiotem niniejszej kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 307 – 312, 319)

Ocena częściowa

Pracownikom Urzędu powierzono, w zakresach czynności, odpowiedzialności i uprawnień, wykonywanie zadań związanych z rejestracją podmiotów na potrzeby procedury MOSS, analizą deklaracji podatkowych i obsługą płatności podatku, a także zapewniono im uczestnictwo w szkoleniach i warsztatach dotyczących zagadnień związanych z funkcjonowaniem procedury MOSS. W wyniku zgłoszonych przez Naczelnika Urzędu potrzeb, Urząd otrzymał dodatkowe etaty i wyposażenie.

²¹ Przykładowo: raportu dotyczącego podatników, którzy nie złożyli deklaracji lub nie dokonali płatności podatku w należytym kwocie przez kolejne trzy kwartały, w celu podjęcia czynności zmierzających do wykluczenia ich z procedury MOSS (w takich przypadkach pracownicy Urzędu przeglądali każdorazowo wszystkich podatników), raportu dotyczącego deklaracji, w których aplikacja MOSS automatycznie zidentyfikowała błędy (niewłaściwa stawka podatku, złożenie deklaracji przed końcem okresu, którego dotyczy deklaracja, wykazanie usług świadczonych w państwie członkowskim identyfikacji), obejmującego możliwość wyszukiwania po rodzaju błędu.

2. Wykonywanie zadań związanych z identyfikacją (rejestracją) podatników w MOSS

Opis stanu faktycznego

2.1. Naczelnik Urzędu wprowadziła do stosowania procedurę wewnętrzną pn. *Obsługa procesu rejestracji MOSS*²². Przedmiotowa procedura określała czynności, jakie należy wykonać w celu identyfikacji podmiotu na potrzeby procedury MOSS, w tym m.in. sprawdzenie, czy podmiot jest podatnikiem VAT, czy zgłoszenie rejestracyjne złożono w terminie oraz przez podmiot mający umocowanie do reprezentacji, a także - za pomocą aplikacji informatycznej MOSS - czy podatnik nie jest już zarejestrowany w procedurze MOSS lub nie jest w tzw. *okresie kwarantanny*²³. Procedura określała również czynności, jakie należy wykonać w przypadku otrzymania zgłoszenia aktualizującego dane identyfikacyjne podatnika, a także w przypadku wykreślenia podatnika z procedury MOSS na jego wniosek lub z urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 88 – 151)

2.2. W 2015 r. do Naczelnika Urzędu wpłynęło 325 zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS, w 2016 r. 156, a w 2017 r. 162 zgłoszenia. W latach 2015-2016 wszystkie zgłoszenia dotyczyły unijnej procedury MOSS, natomiast w 2017 r. dwa zgłoszenia dotyczyły procedury nieunijnej²⁴, a pozostałe procedury unijnej. Od 1 października do 31 grudnia 2014 r. do Naczelnika Urzędu wpłynęło 159 zgłoszeń rejestracyjnych w związku z zamiarem świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych od 1 stycznia 2015 r.²⁵.

W 2015 r. Naczelnik Urzędu zarejestrował do procedury MOSS 303 podatników, w 2016 r. 146 i w 2017 r. 150 podatników. Jeden podatnik został zarejestrowany do procedury nieunijnej²⁶ (pozostali podatnicy do procedury unijnej).

(dowód: akta kontroli str. 279 – 280, 336 – 340)

Na podstawie badania 20 spraw dotyczących zarejestrowania podmiotów do procedury MOSS²⁷, ustalono, że dane identyfikacyjne tych podatników zawierały informacje, o których mowa w załączniku nr I do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) nr 815/2012 z dnia 13 września 2012 r. ustanawiającego 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 podatnikami²⁸. Aplikacja MOSS automatycznie, na podstawie danych w niej gromadzonych²⁹, weryfikowała, czy dany podmiot nie

²² Wprowadzona Instrukcją nr 2/2017 zatwierdzoną przez Naczelnika Urzędu 14 marca 2017 r., obowiązująca od 15 marca 2017 r. Poprzednio obowiązujące procedury wewnętrzne pn. *Obsługa procesu rejestracji MOSS dla MSID* wprowadzone zostały: Instrukcją nr I-93/2/2016 zatwierdzoną przez Naczelnika Urzędu 19 lipca 2016 r., obowiązującą od 19 lipca 2016 r. oraz Instrukcją nr I-93/1 zatwierdzoną przez Naczelnika Urzędu 29 grudnia 2015 r., obowiązującą od 29 grudnia 2015 r.

²³ Okres kwarantanny jest okresem, w którym podatnik jest wykluczony ze stosowania jednej lub obu procedur MOSS. Okres kwarantanny stosuje się w następujących przypadkach: [1] podatnik powiadamia państwo członkowskie identyfikacji o tym, że nie świadczy już usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych, [2] podatnik dobrowolnie rezygnuje z procedury MOSS, [3] podatnik uporczywie nie przestrzega zasad związanych z procedurą MOSS.

²⁴ Były to zgłoszenia rejestracyjne dotyczące tego samego podmiotu (jedno rozpatrzone odmownie, a w wyniku drugiego przyjęto podmiot do procedury MOSS).

²⁵ Zgłoszeń tych dokonano na podstawie art. 3 ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 1171).

²⁶ W 2017 r., podatnik z siedzibą w Seszelach.

²⁷ Doboru próby dokonano w sposób losowy. Wybrane podmioty zostały zarejestrowane do procedury unijnej. Próba stanowi 3,3% zarejestrowanych podatników do procedury MOSS w latach 2015-2017.

²⁸ Dz. U. UE L nr 249 z dnia 14 września 2012 r., s. 3, ze zm.

²⁹ Każde państwo członkowskie identyfikacji przesyła dane rejestracyjne podatnika (a także dane związane z wyrejestrowaniem/wykluczeniem) do pozostałych państw członkowskich, które gromadzą i przechowują te dane.

znajduje się w tzw. okresie kwarantanny oraz czy jest już zarejestrowany w MOSS przez państwo członkowskie identyfikacji.

Objęte badaniem podmioty posiadały siedzibę w Polsce. Siedzibę lub miejsce stałego prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu sprawdzano na podstawie danych zawartych w CRP KEP, a także w KRS. W CRP KEP sprawdzano również, czy dany podmiot był zarejestrowany jako podatnik VAT (posiadał otwarty obowiązek podatkowy w VAT)³⁰. Podczas identyfikacji podatników weryfikowano, czy zgłoszenia rejestracyjne złożono w terminie, o którym mowa w art. 57d rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³¹. Terminowo identyfikowano ww. podmioty na potrzeby procedury MOSS. W odniesieniu do jednego podmiotu, spośród 20 objętych badaniem, czynności rejestracyjne trwały powyżej pięciu dni roboczych, tj. 11 dni roboczych, co związane było z wyjaśnianiem wątpliwości co do poprawności złożonego wniosku³².

(dowód: akta kontroli str. 257 – 262, 313 – 317, 348 – 360)

2.3. W latach 2015-2017 w 61 przypadkach Naczelnik Urzędu nie przyjął podmiotów, których dotyczyło złożone zgłoszenie rejestracyjne, do procedury MOSS³³ (w 2015 r. - 22, w 2016 r. - 10 i w 2017 r. - 29), z uwagi na: złożenie zgłoszenia po terminie, o którym mowa w art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011, brak rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, nieprzedłożenie wymaganego pełnomocnictwa. Żaden z podmiotów nie złożył zażalenia na wydane przez Naczelnika Urzędu postanowienie.

(dowód: akta kontroli str. 278 – 279, 296 – 301, 336 – 340)

Na podstawie badania 11 przypadków odmownego załatwienia złożonych zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS³⁴, ustalono, że zachodziły do tego przesłanki. W dziewięciu przypadkach Naczelnik Urzędu wydał postanowienia, w tym w jednym przypadku o pozostawieniu zgłoszenia bez rozpatrzenia³⁵, a w pozostałych ośmiu o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie zgłoszenia rejestracyjnego do procedury MOSS³⁶. Postanowienia te zawierały pouczenie o możliwości wniesienia zażalenia do Dyrektora Izby w terminie siedmiu dni od dnia ich otrzymania. W dwóch przypadkach, spośród 11 objętych badaniem, Naczelnik Urzędu, odmawiając podmiotom przyjęcia zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS, nie

³⁰ W odniesieniu do procedury unijnej. Zgodnie z art. 57e wskazanego dalej rozporządzenia Rady nr 282/2011, państwo członkowskie identyfikacji identyfikuje podatnika stosującego procedurę unijną za pomocą jego numeru identyfikacyjnego VAT. Zgodnie z art. 369d akapit pierwszy dyrektywy 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 dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.), państwo członkowskie identyfikacji wykorzystuje indywidualny numer identyfikacyjny VAT przyznany już podatnikowi w związku z jego zobowiązaniami w systemie wewnętrznym. Artykuł 130b ust. 5 ustawy o VAT stanowi, że Naczelnik Urzędu dokonuje identyfikacji podatnika na potrzeby procedury MOSS i potwierdza zgłoszenie, wykorzystując numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT.

³¹ Dz. U. UE L nr 77 z dnia 23 marca 2011 r., s. 1, ze zm., dalej: rozporządzenie Rady nr 282/2011. Zgodnie z art. 57d ww. rozporządzenia, gdy podatnik poinformuje państwo członkowskie identyfikacji, że zamierza korzystać z procedury MOSS, procedurę tę stosuje się od pierwszego dnia następnego kwartału kalendarzowego. Jednakże w przypadku gdy pierwsze świadczenie usług, które ma zostać objęte tą procedurą, ma miejsce przed ww. dniem, procedurę MOSS stosuje się od dnia pierwszego świadczenia usług, pod warunkiem że podatnik poinformuje państwo członkowskie identyfikacji o rozpoczęciu swojej działalności nie później niż dziesiątego dnia miesiąca następującego po tym pierwszym świadczeniu usług.

³² Zgodnie z procedurą pn. *Obsługa procesu rejestracji MOSS*, obsługa zgłoszeń rejestracyjnych powinna zostać zakończona, przyjęciem podatnika lub wydaniem postanowienia o odmowie przyjęcia do procedury MOSS, w ciągu pięciu dni roboczych, przy czym termin ten mógł zostać wydłużony o czas niezbędny na dokonanie dodatkowych weryfikacji, jeżeli zgłoszenie tego wymagało (z zastosowaniem zasad wynikających z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa).

³³ Jeden przypadek dotyczył procedury nieunijnej, a pozostałe procedury unijnej.

³⁴ Dobre próby dokonano w sposób losowy. Wybrana próba stanowiła 18,0% wszystkich przypadków odmownego załatwienia złożonych zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS w latach 2015-2017.

³⁵ Z uwagi na brak pełnomocnictwa (postanowienie wydane na podstawie art. 169 § 4 wskazanej dalej ustawy Ordynacja podatkowa).

³⁶ Z uwagi na: niezachowanie terminu, o którym mowa w art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011, brak rejestracji podmiotu na potrzeby VAT lub brak pełnomocnictwa.

wydał stosownych postanowień, a jedynie poinformował je, że ich zgłoszenia nie zostały przyjęte, wskazując przyczyny takiej decyzji (informacje te przesłał drogą elektroniczną, w formie komunikatu generowanego w aplikacji MOSS). Wskazane wyżej postanowienia dotyczące odmowy wszczęcia postępowania w sprawie zgłoszenia rejestracyjnego do procedury MOSS zostały wydane na podstawie art. 165a i art. 216 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁷ oraz art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011³⁸.

(dowód: akta kontroli str. 361 – 391)

2.4. W latach 2015-2017 Naczelnik Urzędu wydał 11 postanowień o wygaśnięciu identyfikacji podatnika na potrzeby procedury MOSS³⁹. Postanowienia te wydano z uwagi na systematyczne nieprzestrzeganie przez podatników zasad dotyczących procedury MOSS⁴⁰. Podatnicy nie złożyli zażaleń na wydane postanowienia. Ponadto, w latach 2015-2017 wyrejestrowano 75 podatników na ich wniosek (w 2015 r. - 6, w 2016 r. - 35 i w 2017 r. - 34).

(dowód: akta kontroli str. 336 – 340, 402 – 405, 419)

2.5. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że nie występowały żadne problemy odnoszące się do zagadnień związanych z identyfikacją (rejestracją) podatników na potrzeby procedury MOSS. Wskazała, że Urząd nie otrzymał od państw członkowskich konsumpcji informacji o nieprzestrzeganiu przez podatników zarejestrowanych do procedury MOSS zasad dotyczących tej procedury.

(dowód: akta kontroli str. 257 – 262)

2.6. W zakresie współpracy z krajowymi organami podatkowymi, Naczelnik Urzędu wskazała, że przy rejestracji podmiotu do procedury MOSS w przypadku braku informacji, czy podmiot jest zarejestrowany na potrzeby VAT, Urząd kontaktował się z właściwym urzędem skarbowym w celu powzięcia informacji, czy zostało złożone zgłoszenie rejestracyjne w zakresie VAT oraz na jakim etapie prowadzona jest weryfikacja podatnika. Jak podała dalej, nie występowały żadne problemy w zakresie współpracy i wymiany informacji z właściwymi krajowymi organami podatkowymi odnoszące się do zagadnień związanych z identyfikacją podatników do procedury MOSS.

(dowód: akta kontroli str. 257 – 262)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W dwóch przypadkach, spośród 11 objętych badaniem, w zakresie odmowy przyjęcia do procedury MOSS, Naczelnik Urzędu nie wydał wymaganych postanowień, a jedynie poinformował podmioty (drogą elektroniczną, w formie komunikatu generowanego w aplikacji MOSS), że nie zostały one przyjęte do procedury MOSS, wskazując powody podjęcia takich decyzji. W obydwu przypadkach podmioty nie spełniły warunków do korzystania z procedury MOSS, gdyż jeden podmiot złożył zgłoszenie rejestracyjne po terminie określonym w art. 57d akapit drugi rozporządzenia Rady nr 282/2011, a drugi nie był podatnikiem VAT, co wymagało wydania postanowienia, o którym mowa

³⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

³⁸ W sentencji postanowień powoływano art. 57d rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) Nr 967/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami (Dz. U. UE L nr 290 z dnia 20 października 2012 r., s. 1). Przepisy art. 57d zostały wprowadzone do rozporządzenia 282/2011 na mocy art. 1 rozporządzenia 967/2012 (z dniem 1 stycznia 2015 r.), zatem dalej będzie mowa o art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011.

³⁹ Wszystkie postanowienia wydano w 2017 r.

⁴⁰ Artykuł 130b ust. 8 pkt 4 ustawy o VAT.

w art. 130b ust. 6 ustawy o VAT⁴¹. Jednocześnie osoby składające w imieniu podmiotów zgłoszenie rejestracyjne nie złożyły stosownego pełnomocnictwa⁴².

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że „nie wydano postanowień, bowiem uznano, iż wysłanie komunikatu o nieprzyjęciu podatników do procedury szczególnej jak i fakt braku ich reakcji na otrzymany komunikat świadczy, iż nie wymaga to wydania postanowień w tym zakresie. W świetle brzmienia przepisu (art. 130b ust. 6 ustawy o VAT - przypis kontrolera), uznano, że wysłany drogą elektroniczną komunikat stanowi wypełnienie ustawowego obowiązku poinformowania elektronicznie o odmowie przyjęcia zgłoszenia. Postanowienie o odmowie przyjęcia zgłoszenia zostałoby wydane przez urząd jeżeli podmiot nie zgodziłby się z odmową. Ponieważ podmioty nie podjęły żadnych czynności po otrzymaniu komunikatów elektronicznych przyjęto, że nie będą wnosić zażaleń od podjętych rozstrzygnięć i w dalszej kolejności odstąpiono od wydania postanowień w tym zakresie, uznając że wywiązano się z obowiązków informacyjnych, a podmiot nie kwestionuje dokonanej odmowy.”.

(dowód: akta kontroli str. 332 – 335, 371 – 372, 422 – 427)

Najwyższa Izba Kontroli nie podziela powyższego stanowiska, bowiem ww. przepisy zobowiązywały Naczelnika Urzędu do wydania stosownych postanowień.

2. Organ podatkowy, odmawiając przyjęcia do procedury MOSS, wydawał postanowienia w oparciu o niewłaściwą podstawę prawną. Spośród 11 przypadków objętych badaniem w zakresie odmownego załatwienia złożonych zgłoszeń rejestracyjnych do procedury MOSS:
 - w stosunku do czterech podmiotów, którzy na dzień przystąpienia do procedury MOSS nie byli podatnikami VAT, wydano postanowienia na podstawie art. 165a § 1 i art. 216 Ordynacji podatkowej oraz art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011, zamiast na podstawie art. 130b ust. 6 ustawy o VAT. Wskazać należy, że w 2018 r. Naczelnik Urzędu w takich sytuacjach wydawał postanowienia o odmowie przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego do procedury MOSS na właściwej podstawie prawnej, tj. art. 130b ust. 6 ustawy o VAT;
 - w stosunku do trzech podmiotów, którzy złożyli zgłoszenia rejestracyjne z niedochowaniem terminu, o którym mowa w art. 57d akapit drugi rozporządzenia Rady nr 282/2011, wydano postanowienia na podstawie art. 165a § 1 i art. 216 Ordynacji podatkowej oraz art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011, zamiast na podstawie art. 130b ust. 6 ustawy o VAT;
 - w stosunku do jednego podmiotu, który, pomimo skierowanego do niego wezwania o uzupełnienie zgłoszenia rejestracyjnego o stosowne pełnomocnictwo (na podstawie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej), nie przedłożył pełnomocnictwa, wydano postanowienie na podstawie art. 165a § 1 i art. 216 Ordynacji podatkowej oraz art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011, zamiast postanowienia o pozostawieniu zgłoszenia bez rozpatrzenia, na podstawie art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej. Wskazać należy, że w stosunku do innego podmiotu objętego badaniem, wobec nieprzedłożenia wymaganego pełnomocnictwa mimo stosownego wezwania, Naczelnik Urzędu wydał

⁴¹ Zgodnie z art. 130b ust. 6 ustawy o VAT, w przypadku, gdy podatek nie spełnia warunków do korzystania z procedury MOSS, Naczelnik Urzędu wydaje postanowienie o odmowie przyjęcia zgłoszenia, na które służy zażalenie. Podatek jest powiadamiany o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

⁴² Również pozostawienie zgłoszenia bez rozpatrzenia, z uwagi na niezalączenie do niego wymaganego pełnomocnictwa i nieuzupełnienie tego braku mimo stosownego wezwania, wymagało wydania odpowiedniego postanowienia, na które przysługuje zażalenie (art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej).

postanowienie o pozostawieniu zgłoszenia bez rozpatrzenia na podstawie art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 361 – 395, 416 – 420)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyjęto, iż art. 130b ust. 6 ustawy o VAT ma zastosowanie w przypadku niespełniania przez podatnika warunków określonych, jak podała, w ustępach 1 do 4 tego artykułu, natomiast stosowanie art. 165a i art. 216 Ordynacji podatkowej oraz art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011 do wydanych postanowień o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie zgłoszenia do procedury MOSS miało miejsce w przypadkach, jak podała, różnego rodzaju braków, wśród których wymieniła np. brak pełnomocnictwa, złożenie zgłoszenia rejestracyjnego po terminie czy niezarejestrowanie podmiotu na potrzeby VAT, uniemożliwiających rozpatrzenie wniosków pod kątem spełniania wymagań ustawowych do korzystania z procedury MOSS określonych w ww. art. 130b ust. 1-4 ustawy o VAT. W związku z powyższym do takich zgłoszeń zastosowano przepisy art. 165a i art. 216 Ordynacji podatkowej, przyjmując, że nie było podstawy do wydania postanowienia na podstawie art. 130b ust. 6 ustawy o VAT, a odmowa wszczęcia nie nastąpiła w związku ze stwierdzeniem niespełniania warunków uprawniających do korzystania z procedury MOSS, lecz z uwagi na braki uniemożliwiające przeprowadzenie postępowania w zakresie spełnienia tych warunków.

Jak podała dalej, obecnie Urząd przyjął, że w przypadku, gdy podmiot na dzień przystąpienia do procedury MOSS nie jest podatnikiem VAT lub zgłoszenie rejestracyjne zostało złożone po terminie, o którym mowa w art. 57d akapit drugi rozporządzenia Rady nr 282/2011, Naczelnik Urzędu wydaje postanowienie na podstawie art. 130b ust. 6 ustawy o VAT, a w przypadku, gdy zgłoszenie rejestracyjne nie zawiera stosownego pełnomocnictwa, mimo wezwania do usunięcia jego braków, wydaje postanowienie na podstawie art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. (341 – 347)

W ocenie NIK, nie można podzielić stanowiska, przyjętego początkowo przez Naczelnika Urzędu, według którego warunki do korzystania z procedury MOSS określone są jedynie w art. 130b ust. 1-4 ustawy o VAT, a zatem art. 130b ust. 6 tej ustawy należy stosować wyłącznie w związku z tymi przepisami (z pominięciem m.in. art. 130b ust. 5 ustawy o VAT czy art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011). Przepis art. 130b ust. 6 ustawy o VAT wskazuje ogólnie na spełnianie warunków do korzystania z procedury MOSS, nie definiując tych warunków, ani nie zawężając ich do warunków wymienionych w art. 130b ust. 1-4 ustawy o VAT. W związku z tym, postanowienie o odmowie przyjęcia zgłoszenia powinno być wydawane w przypadku niespełniania warunków zarówno określonych w art. 130b ust. 1-4 ustawy o VAT, jak też wynikających z art. 130b ust. 5 tej ustawy czy z art. 57d rozporządzenia Rady nr 282/2011 (odpowiednio wymóg posiadania indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT oraz wymóg zachowania terminu przewidzianego na złożenie zgłoszenia rejestracyjnego). Natomiast w przypadku niespełniania przy składaniu zgłoszenia do procedury MOSS wymogów formalnych, poprzez niezłożenie wymaganego pełnomocnictwa pomimo wezwania na podstawie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu zgłoszenia bez rozpatrzenia, zgodnie z art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej.

Prawidłowo weryfikowano podmioty na potrzeby identyfikacji do procedury MOSS, ustalając, czy spełniały one przesłanki do przyjęcia do tej procedury. W terminie przeprowadzono identyfikację podmiotów, którzy zostali zarejestrowani do procedury MOSS. Stwierdzono jednak, że postanowienia dotyczące odmowy przyjęcia do tej procedury wydawano w oparciu o niewłaściwą podstawę prawną, a w dwóch przypadkach odmów nie wydano stosownych, wymaganych do tego, postanowień.

3. Wykonywanie zadań związanych ze składanymi w MOSS deklaracjami podatkowymi i dokonywanymi płatnościami

Opis stanu faktycznego

3.1. Naczelnik Urzędu wprowadziła do stosowania procedurę wewnętrzną pn. *Obsługa deklaracji MOSS*⁴³. Procedura określała wykonywanie czynności związanych ze wstępną weryfikacją złożonych deklaracji przy użyciu informatycznej aplikacji MOSS, w tym m.in. sprawdzeniem, czy nie wykazano świadczenia usług do państwa ze zgłoszonego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, czy zastosowano prawidłowe stawki VAT, czy deklaracji nie złożono przed końcem kwartału, którego dotyczy deklaracja lub po trzech latach od tego okresu, czy prawidłowo wykazano kwotę VAT.

Ponadto, w Urzędzie obowiązywała również procedura pn. *Rachunkowa obsługa procedury MOSS*⁴⁴, która określała czynności, jakie należy wykonać w związku z obsługą płatności VAT, w tym czynności związane z pobieraniem kwot zatrzymanych.

(dowód: akta kontroli str. 152 – 159)

3.2. Podatnicy złożyli 1 452 kwartalne deklaracje dotyczące 2015 r., 1 969 dotyczących 2016 r. i 2 265 dotyczących 2017 r. (w tym po terminie złożono odpowiednio 198, 241 i 161 deklaracji). W zakresie monitorowania terminowości składania deklaracji, Zastępca Naczelnika Urzędu wskazał, że aplikacja MOSS automatycznie generuje ponaglenia, które przekazywane są drogą elektroniczną do podatnika każdego dziesiątego dnia po upływie terminu, w którym deklaracja powinna być zostać złożona. Dodał, że monitoring nad prawidłowością wysyłania ponagleń prowadzony jest przez Ministerstwo Finansów.

Naczelnik Urzędu, w związku z niezłożeniem deklaracji w terminie, przekazał podatnikom 77 ponagleń w 2015 r., 163 w 2016 r. i 265 w 2017 r. Zgodnie z art. 60a akapit drugi rozporządzenia Rady nr 282/2011, za wszelkie kolejne ponaglenia i kroki podejmowane w celu określenia i poboru VAT odpowiedzialne jest zainteresowane państwo członkowskie konsumpcji.

(dowód: akta kontroli str. 265 – 270, 288, 296 – 301, 341 – 347)

Na podstawie badania 24 podmiotów, które w latach 2015-2017 złożyły co najmniej jedną deklarację podatkową po terminie⁴⁵, ustalono, że w stosunku do wszystkich podmiotów objętych badaniem wysłano ponaglenia przypominające o obowiązku złożenia deklaracji dziesiątego dnia po upływie terminu, w którym deklaracja powinna być zostać złożona, stosownie do art. 60a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011. Deklaracje podatkowe składano wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Każda deklaracja posiadała unikatowy numer

⁴³ Instrukcja nr 3/2017 zatwierdzona przez Naczelnika Urzędu 14 marca 2017 r., obowiązująca od 15 marca 2017 r. Wcześniej w Urzędzie nie wprowadzono pisemnej procedury regulującej zagadnienia związane z obsługą deklaracji składanych w procedurze MOSS.

⁴⁴ Instrukcja nr 4/2017 zatwierdzona przez Naczelnika Urzędu 14 marca 2017 r., obowiązująca od 15 marca 2017 r. Wcześniej w Urzędzie nie wprowadzono pisemnej procedury regulującej zagadnienia związane z obsługą płatności w procedurze MOSS.

⁴⁵ Deklaracje złożone z opóźnieniem wynoszącym co najmniej 10 dni (wszystkie dotyczą procedury unijnej). Doboru próby dokonano w sposób losowy.

referencyjny. Składane przez podatników deklaracje obejmowały dane, o których mowa w art. 130c ust. 4 ustawy o VAT, tj. numer, całkowitą wartość świadczonych usług w danym państwie, całkowitą kwotę podatku należnego wraz z jej podziałem na kwoty odpowiadające poszczególnym stawkom podatku, stawki podatku od wartości dodanej, kwotę podatku należnego ogółem. Weryfikacja deklaracji odbywała się za pomocą informatycznej aplikacji MOSS, gdzie sprawdzano czy w deklaracjach: nie wykazano świadczenia usług do państwa członkowskiego identyfikacji⁴⁶, zastosowano poprawną stawkę VAT, prawidłowo wykazano kwotę VAT, a także czy deklaracji nie złożono przed końcem kwartału, którego dotyczy deklaracja albo po trzech latach od tego okresu. W badanej próbie nie stwierdzono przypadków, w których podatnicy pomimo otrzymania ponaglenia do złożenia deklaracji za trzy bezpośrednio poprzedzające kwartały kalendarzowe, nie złożyli deklaracji podatkowych. Spośród ww. 24 podmiotów, w dwóch przypadkach podatnicy w ciągu kolejnych ośmiu kwartałów składali tzw. zerowe deklaracje⁴⁷, w związku z tym w lutym 2018 r. wyrejestrowano ich z procedury MOSS, stosownie do art. 130b ust. 8 pkt 2 ustawy o VAT.

(dowód: akta kontroli str. 408 – 415)

Zastępca Naczelnika Urzędu podał, że podatnikom udzielano wsparcia poprzez przesyłanie drogą elektroniczną adresu (linku) strony internetowej Komisji Europejskiej w celu zastosowania właściwych stawek VAT obowiązujących w państwach członkowskich konsumpcji, jak również udzielano odpowiedzi na zapytania telefoniczne w przypadku problemów z przekazaniem środków w obcej walucie na konto Urzędu.

Urząd nie zwracał się do podatników zarejestrowanych do procedury MOSS o przedłożenie ewidencji transakcji rozliczanych w procedurze MOSS, o której mowa w art. 63c rozporządzenia Rady nr 282/2011. Nie odnotowano też przypadków, w których o przekazanie takiej ewidencji, za pośrednictwem Urzędu, wystąpiło państwo członkowskie konsumpcji.

(dowód: akta kontroli str. 265 – 270)

3.3. Stosownie do art. 63a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011, w przypadku gdy podatnik złożył deklarację, ale nie dokonał płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie, państwo członkowskie identyfikacji, dziesiątego dnia następującego po ostatnim dniu, w którym płatność powinna być zostać dokonana, przypomina podatnikowi drogą elektroniczną o wszelkich zaległych kwotach VAT.

Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Urzędu, aplikacja MOSS automatycznie generuje ponaglenia, które przekazywane są drogą elektroniczną do podatnika, każdego dziesiątego dnia po upływie terminu, w którym płatność powinna być zostać dokonana. Dodał, że monitoring nad prawidłowością wysyłania ponagleń prowadzony jest przez Ministerstwo Finansów.

W 2015 r. przesłano podatnikom 73 ponaglenia w związku z niedokonaniem w terminie płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie, w 2016 r. 125 i w 2017 r. 196 ponagleń. Zgodnie z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, za wszelkie kolejne ponaglenia i kroki podejmowane w celu poboru VAT odpowiedzialne jest zainteresowane państwo członkowskie konsumpcji.

(dowód: akta kontroli str. 265 – 270, 299, 345)

⁴⁶ Dotyczy procedury unijnej.

⁴⁷ W jednym przypadku w okresie od 1 października 2015 r. do 30 września 2017 r., a w drugim - od 1 stycznia 2016 r. do 31 grudnia 2017 r. Zgodnie z art. 59a rozporządzenia Rady nr 282/2011, w przypadku, gdy podatnik stosujący procedurę MOSS nie świadczył usług w żadnym państwie członkowskim konsumpcji w ramach tej procedury w trakcie okresu rozliczeniowego, podatnik ten składa deklarację VAT, w której wskazuje, że w tym okresie nie były świadczone żadne usługi (zerowa deklaracja VAT).

Na podstawie badania 25 przypadków, w których podatnicy dokonali po terminie⁴⁸ płatności należnego podatku, ustalono, że we wszystkich przypadkach zostało skierowane do nich ponaglenie przypominające o obowiązku dokonania płatności, dziesiątego dnia następującego po ostatnim dniu, w którym płatność powinna być zostać dokonana, stosownie do art. 63a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011. Wszystkie płatności opatrzone były numerem referencyjnym dotyczącym danej deklaracji. W badanej próbie nie stwierdzono przypadków, w których podatnik przez okres kolejnych trzech kwartałów kalendarzowych nie zapłacił zadeklarowanej kwoty podatku w terminie 10 dni po wysłaniu ponaglenia⁴⁹.

(dowód: akta kontroli str. 408 – 415)

Na podstawie ww. próby ustalono, że płatności z tytułu należnego VAT Urząd przekazywał do właściwych administracji podatkowych państw członkowskich konsumpcji do dziesiątego dnia następnego miesiąca po miesiącu, w którym podatnik dokonał płatności, tj. w terminie określonym w art. 46 ust. 1 rozporządzenia Rady nr 904/2010. Sporządzano zbiorcze informacje PI (jedna informacja dla danego państwa konsumpcji) i na ich podstawie przekazywano środki finansowe.

(dowód: akta kontroli str. 408 – 415)

W sytuacji, gdy podatnik nie zapłacił w całości należnego VAT w zadeklarowanej kwocie, przekazywano każdemu z państw członkowskich konsumpcji kwotę VAT w wysokości proporcjonalnej do kwoty wpłaconego podatku. W odniesieniu do kwot zatrzymanych (prowizji), o których mowa w art. 46 ust. 3 rozporządzenia Rady nr 904/2010, pobierano je proporcjonalnie do wysokości wpłaconego podatku. Zastępca Naczelnika Urzędu wskazał, że operator aplikacji MOSS na koniec miesiąca sporządza zestawienie wpłaconych i zatwierdzonych wpłat z podziałem na państwa członkowskie konsumpcji. W zestawieniu zawarta jest kwota wpłaty, a także kwota prowizji stanowiąca dochód budżetu państwa. Przekazanie wpłat do państw członkowskich konsumpcji następuje w ciągu 10 dni od końca miesiąca, w którym otrzymano płatność.

(dowód: akta kontroli str. 265 – 270)

3.4. Naczelnik Urzędu wskazała, że współpraca z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich w zakresie składania deklaracji w MOSS i dokonywania płatności należnego VAT odbywała się za pośrednictwem Ministerstwa Finansów. W 2017 r. Urząd dwukrotnie otrzymał, za pośrednictwem Ministerstwa, prośby od administracji podatkowych dwóch państw członkowskich o poinformowanie podatnika, iż w złożonej deklaracji wykazano nieprawidłowe stawki VAT. Urząd poinformował podatników drogą elektroniczną o nieprawidłowych stawkach podatku i przekazał stosowną informację do Ministerstwa.

(dowód: akta kontroli str. 198, 235 – 240)

3.5. Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Urzędu, nie prowadzono działań w zakresie krajowej współpracy z organami administracji podatkowej dotyczącej składania deklaracji w MOSS i dokonywania płatności należnego VAT z uwagi na fakt, iż nie zaistniała konieczność takiej współpracy. Wskazał, że niezbędne informacje

⁴⁸ Płatności należnego podatku dokonane z opóźnieniem wynoszącym co najmniej 10 dni. Doboru próby dokonano w sposób losowy.

⁴⁹ Zgodnie z art. 58 akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011, państwo członkowskie identyfikacji wyklucza podatnika m.in. w przypadku, gdy systematycznie nie przestrzega on zasad dotyczących procedury MOSS. Natomiast art. 58b ust. 2 lit. b rozporządzenia Rady nr 282/2011, stanowi, iż uznaje się, że podatnik systematycznie nie przestrzega zasad dotyczących procedury MOSS, w przypadku gdy państwo członkowskie identyfikacji wystosowało do niego zgodnie z art. 63a tego rozporządzenia ponaglenie dotyczące trzech bezpośrednio poprzedzających kwartałów kalendarzowych, a podatnik nie zapłacił pełnej wykazanej kwoty VAT za każdy z tych kwartałów kalendarzowych w terminie dziesięciu dni po wysłaniu ponaglenia, z wyjątkiem przypadków, gdy pozostała niezapłacona kwota nie przekracza 100 euro za każdy z kwartałów kalendarzowych.

o podatniku mającym siedzibę na terytorium kraju pobierane są z CRP KEP bez konieczności kontaktowania się z właściwym dla niego organem podatkowym.

(dowód: akta kontroli str. 265 – 270)

Ocena częściowa

Prawidłowo i w terminach określonych przepisami prawa przypominano podatnikom o obowiązku złożenia deklaracji podatkowej lub dokonania płatności należnego VAT, wysyłając do nich stosowne ponaglenia w sytuacjach, gdy podatnicy nie złożyli deklaracji lub nie dokonali płatności w zadeklarowanej kwocie. Terminowo przekazywano należne właściwym państwom członkowskim konsumpcji płatności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS.

IV. Uwagi

Uwagi Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, zwraca uwagę na konieczność wydawania, w każdym przypadku, stosownych postanowień na podstawie właściwych przepisów ustawy o VAT i Ordynacji podatkowej, w sytuacji niespełniania przez podmiot warunków do korzystania z procedury MOSS lub niezłożenia pełnomocnictwa mimo stosownego wezwania do jego przedłożenia.

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 Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

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 wykorzystania uwagi 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.

Katowice, dnia 19 czerwca 2019 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler:
Witold Wilk
Gł. specjalista kontroli państwowej**