



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.411.001.03.2018
R/18/001

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice
T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30
lka@nik.gov.pl

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/11/2018 z 9 stycznia 2018 r., LKA/153/2018 z 8 maja 2018 r., LKA/267/2018 z 23 sierpnia 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 1 – 3)

Jednostka kontrolowana Łódzki Urząd Skarbowy w Łodzi¹, al. T. Kościuszki 85, 90-436 Łódź

Kierownik jednostki kontrolowanej Bogusława Malinowska, Naczelnik Urzędu

(dowód: akta kontroli str. 7 – 9)

II. Ocena kontrolowanej działalności²

Ocena ogólna

W Urzędzie, w ramach realizacji zadań dotyczących podatników korzystających ze szczególnych procedur rozliczania VAT³ od usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych⁴ w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)⁵, w stosunku do których Polska jest państwem członkowskim konsumpcji⁶, w okresie objętym kontrolą⁷ wykonywane były zadania obejmujące m.in. prowadzenie ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów z tytułu należnego VAT rozliczanego

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 Terminy „VAT” i „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. podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm., dalej: ustawa o VAT).

⁴ 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 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.

⁵ W ramach procedur szczególnych rozliczania VAT w MOSS 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, posiadających siedzibę działalności gospodarczej 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 tytule XII 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 11 grudnia 2006 r. s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa Rady 2006/112) w rozdziale 6 pt. „Procedury szczególne dotyczące podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami” procedury nieunijnej dotyczy sekcja 2 pt. „Procedura szczególna dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty”, a procedury unijnej sekcja 3 pt. „Procedura szczególna dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podatników mających siedzibę na terytorium Wspólnoty, ale nieposiadających siedziby w państwie członkowskim konsumpcji”.

⁶ Dalej: państwo konsumpcji. Jest to państwo członkowskie UE, w którym podatek 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 zwykle miejsce pobytu, co stanowić ma wyraz konsumpcyjnego charakteru przedmiotowego podatku.

⁷ Lata 2015-2017, przy czym okres kontrolowany mógł objąć lata wcześniejsze lub późniejsze, o ile działania wówczas podejmowane miały wpływ na przedmiot kontroli.

w MOSS, monitorowanie należnych wpłat tego podatku, analizowanie danych dostępnych dla Urzędu w systemie informatycznym MOSS, wysyłanie do podatników ponagleń, o których mowa w art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011⁸, i pisemnych upomnień, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁹. Zadania te Naczelnik Urzędu realizował jako organ podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, oraz jako wierzyciel, o którym mowa w art. 1a pkt 13 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym.

W latach 2015-2017 systematycznie wzrastała liczba podatników rozliczających VAT w MOSS, którzy w deklaracjach podatkowych składanych w ich państwach członkowskich identyfikacji¹⁰, wykazywali Polskę jako państwo konsumpcji¹¹. Również kwoty VAT rozliczanego w MOSS należne Polsce, jako państwu konsumpcji, otrzymane przez nią od poszczególnych państw identyfikacji, systematycznie wzrastały¹².

Pracownikom Urzędu powierzono, w zakresach obowiązków, kompetencji i odpowiedzialności, wykonywanie zadań obejmujących m.in. VAT rozliczany w MOSS, jak też zapewniono udział w szkoleniach, w tym szkoleniu dotyczącym zasad funkcjonowania procedury MOSS i szkoleniach językowych. W wyniku zgłoszonych przez Naczelnika Urzędu potrzeb związanych z wykonywaniem zadań dotyczących podatku rozliczanego w MOSS, Urząd otrzymał dodatkowe wyposażenie i zatrudnienie.

Do podatników, którzy nie dokonali płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie, wysyłano wskazane wyżej ponaglenia PRC i pisemne upomnienia, przypominając im o obowiązku dokonania zapłaty¹³. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje jednak, że poza wysyłaniem tych ponagleń i upomnień, Naczelnik Urzędu nie podejmował innych działań w celu dochodzenia od podatników zaległości z tytułu należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, VAT rozliczanego w MOSS, w szczególności nie wystawił żadnego tytułu wykonawczego na te zaległości. Ponadto, nie wysyłano ponagleń PRC do podatników, u których suma zaległości nie przekraczała określonego kwotowo progu, co wynikało z przyjętego w uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów rozwiązania (próg ten, początkowo ustalony w kwocie 30 euro, podwyższony został następnie, od 2018 r., przez Ministerstwo do kwoty 100 euro). Zauważyć należy przy tym, że przepis art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, według którego za wszelkie kolejne, po wystosowaniu ponaglenia przez państwo identyfikacji, ponaglenia i kroki podejmowane w celu poboru VAT odpowiedzialne jest zainteresowane państwo konsumpcji, nie precyzuje jednak zakresu tych obowiązków, w szczególności nie określa, ile ponagleń PRC i w jakich terminach powinno wystosować do podatnika państwo konsumpcji, nie wspomina o progach kwotowych zaległości, poniżej których nie wysyła się tych ponagleń, ani nie wskazuje, jakie kolejne kroki w celu zebrania należnej kwoty VAT powinno podjąć państwo konsumpcji, jak też przepisy krajowe nie uwzględniają specyfiki dochodzenia należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS. Wobec tej specyfiki, przedstawiciele Urzędu zgłaszali

⁸ Dalej: ponaglenia PRC. Ponaglenie PRC wysyłane jest do podatnika przez państwo konsumpcji w związku z niedokonaniem przez niego płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie.

⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, ze zm., dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym.

¹⁰ 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 (państwach) konsumpcji. Wpłacony podatek przekazywany jest przez administrację podatkową państwa identyfikacji do właściwych administracji podatkowych państw konsumpcji (do końca 2018 r. z pomniejszeniem, w przypadku procedury unijnej, o przysługujące państwu identyfikacji, wg art. 46 ust. 3 pkt a i b wskazanego dalej rozporządzenia Rady nr 904/2010, kwoty zatrzymane).

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ Ustalenia dokonane na podstawie badanej próby 10 zaległości, z których każda stanowiła wartość co najmniej 1500 euro.

Ministerstwu konieczność podjęcia działań celem określenia sposobu dochodzenia tych zaległości.

Prace nad stosownym uregulowaniem dochodzenia należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS, w tym analizy dotyczące konieczności opracowania projektów aktów prawnych wprowadzających odpowiednie zmiany w przepisach prawa, mające na celu uwzględnienie w przepisach specyfiki dochodzenia tego podatku i zapewnienie wykonywania przez polską administrację podatkową zadań w tym zakresie, rozpoczęto w Ministerstwie Finansów w połowie 2018 r., przy czym do dnia zakończenia czynności kontrolnych¹⁴ ich nie ukończono.

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 podatkowej¹⁵).

W przypadku VAT rozliczanego w MOSS deklaracje podatkowe, które składane były w innym niż Polska państwie członkowskim UE¹⁶, nie zawierały bowiem pouczenia określonego w art. 3a § 2 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym¹⁷, wymaganego do wystawienia na podstawie deklaracji tytułu wykonawczego, celem dochodzenia od podatników należnych Polsce zaległości. W związku z powyższym, nie było możliwe wystawianie na podstawie wspomnianych deklaracji tytułów wykonawczych, 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 pieniężnych¹⁸.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Zagadnienia organizacyjne

Opis stanu
faktycznego

1.1. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Urzędu¹⁹ do obowiązków Samodzielnego Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej należała m.in. realizacja zadań związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, obsługa systemów wymiany informacji podatkowych i analiza informacji dostępnych w ramach wymiany informacji podatkowych, w tym w systemach informatycznych wspomagających wymianę informacji i międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych. Do zadań Działu Rachunkowości należało m.in. prowadzenie ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń nadpłat z tytułu podatków, w tym w zakresie procedury MOSS, a do Działu Spraw Wierzycielskich m.in. wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego,

¹⁴ W Urzędzie do 31 października 2018 r. oraz w Ministerstwie Finansów do 28 lutego 2019 r.

¹⁵ 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 pokontrolnego.

¹⁶ Jedynie w przypadku procedury nieunijnej możliwa jest sytuacja, że państwo identyfikacji będzie dla podmiotu rozliczającego się w MOSS zarazem państwem konsumpcji.

¹⁷ Przepis ten wskazuje na wymóg zamieszczenia w deklaracji pouczenia, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

¹⁸ 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).

¹⁹ Zarządzenie nr 30/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi. Wcześniej obowiązujące: zarządzenie nr 51/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2016 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi, zarządzenie nr 18/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 1 marca 2016 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi, zarządzenie nr 5/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 1 kwietnia 2015 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi.

w tym wystawianie i doręczanie upomnień i tytułów wykonawczych, wykonywanie zadań wierzyciela w ramach postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego, występowanie i realizacja wniosków o udzielenie informacji i powiadomień na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy. Natomiast do obowiązków Samodzielnego Referatu Egzekucji Administracyjnej należało m.in. prowadzenie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, zabezpieczanie należności pieniężnych, kierowanie wniosków o odzyskanie należności pieniężnych oraz o podjęcie środków zabezpieczających należności pieniężne na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy. Naczelnik Urzędu wskazała, że obszary działań (właściwe dla danej komórki) określone komórkom w regulaminie organizacyjnym obejmują swym zakresem zadania niezbędne dla realizacji procedury MOSS, a zadania te wykonywał przede wszystkim Samodzielny Referat Wymiany Informacji Międzynarodowej oraz Dział Rachunkowości. W przypadku podejmowania działań wierzycielskich w obsłudze podmiotów rozliczających VAT w MOSS włączani byli pracownicy Działu Spraw Wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 10 – 120, 259 – 265)

1.2. Zadania związane z obsługą podmiotów rozliczających VAT w procedurze MOSS realizowało 20 pracowników Urzędu. Uprawnienia dostępu do aplikacji MOSS posiadało 25 pracowników. Spośród 20 pracowników realizujących zadania związane z VAT rozliczanym w MOSS, pięciu z nich zatrudnionych było w Samodzielnym Referacie Wymiany Informacji Międzynarodowej, 13 w Dziale Rachunkowości i dwóch w Dziale Spraw Wierzycielskich. Naczelnik Urzędu wskazała, że w procesy związane z obsługą podmiotów rozliczających usługi w procedurze MOSS zaangażowana była również kadra zarządzająca Urzędu.

W zakresach obowiązków, kompetencji i odpowiedzialności pracownikom poszczególnych komórek organizacyjnych²⁰ powierzono następujące zadania: pracownikom Samodzielnego Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej m.in. obsługę systemu MOSS, pracownikom Działu Rachunkowości m.in. prowadzenie kont podatkowych i innych urzędów ewidencji księgowej wg zasad określonych w obowiązujących przepisach, bieżące księgowanie przypisów, odpisów oraz wpłat i zwrotów, prawidłowe naliczanie i pobieranie odsetek za zwłokę od wpłat dokonanych po upływie terminu płatności, kontrolę terminowości wpłat podatków i niepodatkowych należności budżetowych, prowadzenie ewidencji grzywien, mandatów, kar pieniężnych, kosztów egzekucyjnych związanych z dochodzonymi należnościami nałożonych na podstawie właściwych przepisów prawnych, a pracownikom Działu Spraw Wierzycielskich m.in. zadania polegające na wykonywaniu czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych, wykonywaniu zadań w ramach prowadzonego postępowania egzekucyjnego, występowaniu i realizacji wniosków o udzielenie informacji i powiadomień stosownie do przepisów ustawy o wzajemnej pomocy.

(dowód: akta kontroli str. 129 – 207, 401 – 410)

W ramach uruchomionej rezerwy celowej w 2015 r. na realizację zadania związanego z obsługą procedury MOSS, dla Urzędu przyznano 10 etatów wraz z wynagrodzeniem. W 2015 r. zatrudniono cztery, a w 2016 r. trzy osoby. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi²¹, w piśmie z 19 kwietnia 2016 r., poinformował podległych naczelników urzędów skarbowych o pismach Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 7 kwietnia 2016 r. i Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej z 14 kwietnia 2016 r. rekomendujących ograniczenie do niezbędnego minimum

²⁰ Realizującym w okresie objętym kontrolą zadania związane z VAT rozliczanym w MOSS.

²¹ Dalej: Dyrektor Izby. Od 1 marca 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi.

zatrudnienia nowych pracowników. W 2017 r. Naczelnik Urzędu ponownie zwróciła się do Dyrektora Izby z prośbą o zatrudnienie kolejnych osób²².

W dniu 18 października 2017 r. nastąpiło odblokowanie etatów (w ilości nieprzekraczającej jednakże 50% posiadanych wakatów), a pismem z 20 lutego 2018 r. Naczelnik Urzędu został poinformowany o przyznaniu Urzędowi trzech dodatkowych etatów²³. W wyniku przeprowadzonych naborów zatrudniono trzy osoby.

(dowód: akta kontroli str. 201 – 240, 259 – 265, 382 – 387)

1.3. W latach 2015-2017 pięciu pracowników Urzędu uczestniczyło w jednym szkoleniu, zorganizowanym przez Ministerstwo Finansów, dotyczącym zasad funkcjonowania procedury MOSS, które odbyło się w dniach od 8 do 10 czerwca 2016 r. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w ramach przygotowania polskiej administracji podatkowej do wykonywania zadań związanych z obsługą podmiotów zarejestrowanych do procedury MOSS odbyły się spotkania robocze, w których uczestniczyli pracownicy Urzędu, Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście i Ministerstwa Finansów. Organizatorem tych spotkań było przede wszystkim Ministerstwo Finansów.

Naczelnik Urzędu zorganizowała spotkanie robocze, które odbyło się 7 kwietnia 2017 r. Na spotkaniu tym przedstawiciele Ministerstwa Finansów, Izby Administracji Skarbowej w Łodzi oraz Urzędu omówili tematy i zagadnienia związane z obsługą podatników korzystających z procedury MOSS, w tym możliwe rozwiązania w zakresie rozliczania różnic kursowych wynikających z przeliczania na odpowiednią walutę dokonanych wpłat i zwrotów podatku²⁴. Jednocześnie wskazano na konieczność określenia sposobu postępowania w zakresie dochodzenia należnego Polsce podatku rozliczanego w MOSS. Stwierdzono przy tym, że proces dochodzenia wymaga ustalenia począwszy od wysyłki ponagłej PRC po egzekucję międzynarodową.

(dowód: akta kontroli str. 259 – 265, 318 – 325)

1.4. Przy realizacji zadań dotyczących procedury MOSS i obsługi podmiotów zarejestrowanych w tej procedurze pracownicy Urzędu korzystali z narzędzi informatycznych, takich jak aplikacja MOSS, system POLTAX²⁵ i podsystem POLTAX2B²⁶. Zadania związane z pełnieniem roli właściciela biznesowego informatycznej aplikacji MOSS realizował Departament Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów²⁷.

Aplikacja MOSS 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 rejestrowaniem złożonych deklaracji i dokonanych płatności, wysyłaniem do

²² Pisma z dnia: 15 marca 2017 r., 2 sierpnia 2017 r. i 25 października 2017 r.

²³ Jak wskazał Dyrektor Izby w odpowiedzi na pismo kontrolera skierowane na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2019 r. poz. 489, dalej: ustawa o NIK).

²⁴ W aplikacji MOSS kwoty podatku wyrażone były w walucie euro, a ewidencja księgowa podatników prowadzona była w walucie polskiej. W związku z tym pracownicy Urzędu zobowiązani byli do przeliczania każdej wpłaty lub zwrotu na odpowiednią walutę i rozliczania różnic kursowych.

²⁵ System ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach.

²⁶ Podsystem systemu ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach służący do prowadzenia ksiąg rachunkowych podatników.

²⁷ Do zadań Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów związanych z pełnieniem roli właściciela biznesowego systemów informatycznych należało 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.

podatnika ponagleń, o których mowa w art. 60a i 63a rozporządzenia Rady nr 282/2011, w związku z niezłożeniem deklaracji podatkowej lub niedokonaniem płatności VAT w zadeklarowanej kwocie,

- wymianą informacji pomiędzy państwami członkowskimi UE, m.in. w zakresie danych identyfikacyjnych zarejestrowanych podmiotów, złożonych przez nich deklaracji i dokonanych płatności, wysłanych do podatników ww. ponagleń, zbiorczej informacji o dokonanych przez podatników płatnościach, sporządzanej przez państwo identyfikacji i przekazywanej właściwemu państwu konsumpcji²⁸.

(dowód: akta kontroli str. 121 – 128)

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

- *Rejestracje*, składającą się z dwóch zakładek: *Dane rejestracyjne* i *Zapytania rejestracyjne*, które zawierały dane identyfikacyjne podatnika zarejestrowanego do procedury MOSS, m.in. nazwę podatnika, adres siedziby lub miejsca zamieszkania, adres mailowy, datę zgłoszenia do procedury MOSS, datę rejestracji, numer identyfikacyjny VAT, nr rachunku bankowego podatnika, dane osoby kontaktowej (imię i nazwisko, nr telefonu, adres mailowy);
- *Deklaracje*, składającą się z czterech zakładek: *Przeglądanie deklaracji*, *Przeglądanie analizy deklaracji*, *Przeglądanie ponagleń* i *Zapytanie o deklarację*, służących m.in. do przeglądania danych zawartych w złożonych deklaracjach podatkowych oraz dotyczących wysłanych ponagleń w związku z niezłożeniem deklaracji, prowadzenia wstępnej analizy złożonych deklaracji (aplikacja weryfikowała deklarację pod kątem: [1] wykazania świadczenia usług w państwie ze zgłoszonego stałego miejsca działalności gospodarczej; [2] zastosowania poprawnych stawek VAT w danym okresie; [3] złożenia deklaracji przed końcem kwartału, którego dotyczy albo po trzech latach od tego kwartału; [4] wykazania prawidłowej kwoty VAT);
- *Płatności*, składającą się z dziewięciu zakładek: *Wysyłka ponagleń*, *Obsługa zwrotu nadpłat*, *Obsługa płatności unijnych*, *Podgląd informacji o płatnościach*, *Przeglądanie ponagleń dot. płatności*, *Przeglądanie płatności*, *Przeglądanie zwrotów*, *Rozliczenie podatnika* i *Podgląd EPK*, zawierających m.in. informacje o płatnościach dokonanych przez podatników, wysłanych ponagleniach przez państwo identyfikacji (ponaglenia PRI²⁹) i przez państwo konsumpcji (ponaglenia PRC) w związku z niedokonaniem płatności w zadeklarowanej kwocie, zrealizowanych nadpłatach i zwrotach, sporządzonych zbiorczych informacjach PI. Zakładka *Podgląd EPK* służyła do migracji danych z aplikacji MOSS do systemu POLTAX, a następnie podsystemu POLTAX2B;
- *Administrowanie*, zawierającą m.in. komunikaty i wiadomości wysłane do podatnika, dane o kontaktach bankowych państwa konsumpcji (w przypadku Polski - Urzędu), kursy walut euro opublikowane przez Europejski Bank Centralny i Narodowy Bank Polski.

Na spotkaniu roboczym zorganizowanym przez Urząd 7 kwietnia 2017 r. z przedstawicielami Ministerstwa Finansów zaproponowano wprowadzenie w aplikacji MOSS możliwości generowania raportów czy zestawień wg pożądanego klucza wyszukiwania (z zastosowaniem określonych filtrów), co mogłoby ułatwić uzyskanie określonych danych statystycznych i prowadzenie analiz dotyczących

²⁸ J. ang. „payment information”, dalej: zbiorcza informacja PI.

²⁹ Ponaglenie, o którym mowa w art. 63a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011, wysłane do podatnika przez państwo identyfikacji w związku z niedokonaniem przez niego płatności należnego VAT w zadeklarowanej kwocie.

obsługi podatników zarejestrowanych do procedury MOSS³⁰, przy czym do 31 października 2018 r. nie został on zrealizowany.

W systemie POLTAX pracownicy Urzędu rejestrowali podmioty zgłoszone do procedury MOSS w celu prowadzenia dla nich ksiąg rachunkowych (kart kontowych podatników) w podsystemie POLTAX2B, który służył m.in. do ewidencjonowania przypisów, wpłat, nadpłat, zwrotów czy naliczania odsetek z tytułu nieterminowej wpłaty.

(dowód: akta kontroli str. 121 – 128, 318 – 325)

1.5. Naczelnik Urzędu dwukrotnie zgłaszała Dyrektorowi Izby potrzeby związane z zapewnieniem realizacji zadań dotyczących obsługi podmiotów rozliczających się w procedurze MOSS, odpowiednio pismami z 15 marca i 2 sierpnia 2017 r. Do potrzeb tych, oprócz zatrudnienia (co przedstawiono już w pkt 1.2), zaliczyła m.in. udostępnienie dla pracowników obsługujących podmioty zarejestrowane w MOSS stałych, cyklicznych szkoleń językowych (głównie j. angielskiego) oraz zapewnienie komputerów przenośnych i specjalistycznych translatorów do tłumaczenia dokumentów w językach obcych.

W związku ze zgłoszonymi potrzebami, dwóch pracowników Urzędu uczestniczyło w trzydniowym szkoleniu językowym pn. *Specjalistyczna anglojęzyczna nomenklatura prawno-podatkowa*. Ponadto, Urząd otrzymał dwa komputery przenośne oraz dwa specjalistyczne oprogramowania do tłumaczenia dokumentów w językach obcych (translatory).

Dyrektor Izby poinformował³¹, że w styczniu i lutym 2018 r. dwóch pracowników Izby uczestniczyło w warsztatach dla trenerów z zakresu języka angielskiego zorganizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości i będą oni angażowani do realizacji szkoleń wewnętrznych z języka angielskiego. Podał, że Izba umożliwiła pracownikom i funkcjonariuszom celno-skarbowym korzystanie ze szkoleń językowych w ramach funkcjonującej w resorcie usługi zdalnej edukacji „Atena2”, której celem było wspieranie procesu uczenia się metodą e-learningową. Jak podał dalej, w latach 2016-2017 czterech pracowników Urzędu skorzystało z udostępnionych szkoleń językowych.

(dowód: akta kontroli str. 201 – 207, 223 – 230, 233 – 240, 372 – 378, 499)

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

(dowód: akta kontroli str. 252 – 255)

Ocena częściowa

Pracownikom Urzędu powierzono, w zakresach obowiązków, kompetencji i odpowiedzialności, wykonywanie zadań obejmujących m.in. VAT rozliczany w MOSS, a także zapewniono im uczestnictwo w szkoleniach, w tym szkoleniu dotyczącym zasad funkcjonowania procedury MOSS i szkoleniach językowych. W wyniku dwukrotnie zgłoszonych przez Naczelnika Urzędu potrzeb związanych z wykonywaniem zadań dotyczących obsługi podmiotów rozliczających się w procedurze MOSS, Urząd otrzymał dodatkowe wyposażenie oraz zgodę na zatrudnienie pracowników w ramach przyznanego etatów.

³⁰ Przykładowo, raportu dotyczącego deklaracji, w których aplikacja MOSS automatycznie zidentyfikowała błędy (niewłaściwa stawka lub kwota podatku, złożenie deklaracji przed końcem okresu, którego dotyczy deklaracja), obejmującego możliwość wyszukiwania po rodzaju błędu.

³¹ W odpowiedzi na pismo kontrolera skierowane na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

2. Wykonywanie zadań wobec podmiotów zarejestrowanych do procedury MOSS, dla których Polska jest państwem konsumpcji

Opis stanu faktycznego

2.1. Podatników zarejestrowanych w procedurze MOSS w innych państwach członkowskich UE jako państwach identyfikacji i wykazujących, w składanych tam deklaracjach podatkowych, Polskę jako państwo konsumpcji, w 2015 r. było ogółem 3 267, w 2016 r. 4 763, a w 2017 r. 5 980. W 2016 r., w porównaniu do 2015 r., nastąpił wzrost liczby podatników o 45,8%, a w 2017 r., w porównaniu do roku poprzedniego, o 25,6%.

Łączna wartość zapłaconego podatku rozliczanego w MOSS w odniesieniu do Polski jako państwa konsumpcji wyniosła: w 2015 r. 129 652,6 tys. zł³², w 2016 r. 217 057,7 tys. zł³³ i w 2017 r. 246 491,6 tys. zł³⁴. 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%³⁵.

Stosownie do art. 46 ust. 3 pkt a i b rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej³⁶, państwa identyfikacji zatrzymywały część wpłaconej kwoty podatku. Łączna wartość kwot zatrzymanych przez poszczególne państwa identyfikacji wyniosła: w 2015 r. 8 268,4 tys. euro, w 2016 r. 12 280,8 tys. euro i w 2017 r. 9 331,9 tys. euro.

Poszczególne państwa identyfikacji przekazały Polsce jako państwu konsumpcji podatek w łącznej kwocie: w 2015 r. 98 739,0 tys. zł³⁷, w 2016 r. 156 572,2 tys. zł³⁸ i w 2017 r. 202 341,9 tys. zł³⁹. W 2016 r., w porównaniu do roku poprzedniego, nastąpił wzrost łącznej kwoty przekazanego Polsce podatku o 58,6%, a w 2017 r., w porównaniu do 2016 r., wzrost o 29,2%.

(dowód: akta kontroli str. 287 – 299, 313 – 314)

2.2. Urząd posiadał dostęp, za pomocą informatycznej aplikacji MOSS, do danych o podatnikach zarejestrowanych w procedurze MOSS, m.in. w zakresie nazwy podatnika, jego adresu siedziby lub miejsca prowadzenia działalności, adresu e-mail, numeru telefonu, numeru rachunku bankowego, daty zgłoszenia i rejestracji, numeru identyfikacyjnego VAT, złożonych deklaracji podatkowych (daty złożenia, kwoty zadeklarowanego podatku, okresu, którego dotyczy deklaracja), dokonanych płatności (daty i kwoty płatności, deklaracji, której dotyczy płatność), wysłanych do podatników ponagień w związku z niezłożeniem deklaracji lub niedokonaniem płatności w zadeklarowanej kwocie, ewentualnego wyrejestrowania podatnika z podaniem daty i przyczyny. Zakres danych przekazywanych pomiędzy państwami członkowskimi w systemie MOSS określały przepisy UE⁴⁰. Urząd otrzymywał dane

³² W tym: procedura unijna – 114 987,0 tys. zł i procedura nieunijna – 14 665,6 tys. zł.

³³ W tym: procedura unijna – 176 583,0 tys. zł i procedura nieunijna – 40 474,7 tys. zł.

³⁴ W tym: procedura unijna – 215 238,9 tys. zł i procedura nieunijna – 31 252,7 tys. zł.

³⁵ 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., bowiem był to pierwszy rok funkcjonowania procedury MOSS (termin zapłaty należnego podatku za IV kwartał 2015 r. przypadał do 20 stycznia 2016 r.).

³⁶ 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 identyfikacji w latach 2015-2016 zatrzymuje 30% wpłaconych kwot podatku, 15% w latach 2017-2018, a od 2019 r. 0%.

³⁷ W tym: procedura unijna – 84 121,7 tys. zł i procedura nieunijna – 14 617,3 tys. zł.

³⁸ W tym: procedura unijna – 119 468,6 tys. zł i procedura nieunijna – 37 103,6 tys. zł.

³⁹ W tym: procedura unijna – 171 838,8 tys. zł i procedura unijna – 30 503,1 tys. zł.

⁴⁰ W tym rozporządzenie Rady nr 904/2010, rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 815/2012 z dnia 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 podatnikami (Dz. U. UE L nr 249 z dnia 14 września 2012 r. s. 3, ze zm., dalej: rozporządzenie Komisji nr 815/2012), a także rozporządzenie Rady nr 282/2011.

w zakresie złożonych deklaracji i dokonanych płatności jedynie w odniesieniu Polski, jako państwa konsumpcji.

(dowód: akta kontroli str. 121 – 128, 252 – 255)

Monitorowanie należnych wpłat z tytułu VAT rozliczanego w MOSS odbywało się poprzez analizę kont podatników, na których ewidencjonowano złożone deklaracje podatkowe w powiązaniu z dokonanymi płatnościami. Państwa identyfikacji, po otrzymaniu wpłat dokonanych przez podatników, przekazywały zbiorczą informację PI, sporządzaną nie rzadziej niż raz w miesiącu. Informacja ta, przekazywana drogą elektroniczną, widoczna była w aplikacji MOSS i zawierała m.in. kwoty oraz daty dokonanych przez poszczególnych podatników płatności. Pracownicy Urzędu, dokonując analizy w zakresie należnych wpłat z tytułu podatku, sprawdzali kwoty zadeklarowanego podatku z dokonanymi płatnościami. W przypadku niedokonania płatności VAT, pomimo skierowania do podatnika ponaglenia PRI⁴¹, kolejne ponaglenie (ponaglenie PRC), przypominające o obowiązku zapłaty należnego Polsce jako państwu konsumpcji VAT, wysyłał do podatnika Urząd. O wystosowaniu takiego ponaglenia informował on, stosownie do art. 63a akapit czwarty rozporządzenia Rady nr 282/2011, właściwe państwo identyfikacji.

(dowód: akta kontroli str. 252 – 255)

2.3. W ramach współpracy pomiędzy państwami członkowskimi UE opartej na przepisach rozporządzenia Rady nr 904/2010, Urząd w jednym przypadku otrzymał informację spontaniczną⁴² na formularzu SCAC⁴³ od administracji podatkowej państwa członkowskiego UE w celu zweryfikowania rozliczeń wskazanego podmiotu w procedurze MOSS. Urząd otrzymał informację 24 maja 2017 r., a odpowiedź przekazał 31 lipca 2017 r.

Również w jednym przypadku Urząd skierował, 27 listopada 2017 r., na formularzu SCAC do administracji podatkowej państwa członkowskiego UE wniosek z podejrzeniem popełnienia oszustwa przez podatnika rozliczającego się w procedurze MOSS. W związku z nieotrzymaniem odpowiedzi, 12 lipca i 18 października 2018 r., skierowano monit do administracji podatkowej państwa członkowskiego. Wcześniej, pismami z 9 października i 23 listopada 2017 r., wezwano tego podatnika do przedłożenia ewidencji transakcji rozliczanych w procedurze MOSS⁴⁴. Podatnik przedstawił ewidencję, jednak nie zawierała ona wszystkich elementów określonych w art. 63c ust. 1 rozporządzenia Rady nr 282/2011. Ewidencja nie zawierała m.in. zastosowanej stawki podatku, kwoty należnego podatku ze wskazaniem użytej waluty, daty i kwoty otrzymanych płatności, jak też informacji o płatnościach zaliczkowych otrzymanych przed świadczeniem usług.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że współpracę i wymianę informacji z administracjami podatkowymi państw członkowskich UE w ramach wykonywania zadań związanych z funkcjonowaniem procedury MOSS prowadzi przede wszystkim Ministerstwo Finansów i wszystkie informacje Urząd otrzymuje za pośrednictwem Ministerstwa.

(dowód: akta kontroli str. 259 – 265, 326 – 371, 411)

⁴¹ Urząd otrzymywał, widoczną w aplikacji MOSS, informację, o której mowa w art. 63a akapit drugi rozporządzenia Rady nr 282/2011, o wysłaniu do podatnika przez państwo identyfikacji ponaglenia PRI w związku z niedokonaniem przez niego płatności w zadeklarowanej kwocie.

⁴² Informacja przekazywana innemu państwu członkowskiemu UE w dowolnej chwili, bez uprzedniego wniosku.

⁴³ Formularz służący wymianie informacji o VAT między państwami członkowskimi UE.

⁴⁴ Wezwania te zostały wysłane w związku ze złożeniem przez podatnika korekt deklaracji, z których wynikały nadpłaty na duże wartości (korekty deklaracji za okresy: I, II, III i IV kwartał 2016 r. oraz I kwartał 2017 r. złożone 31 sierpnia 2017 r.). Następnie podatnik, 12 marca 2018 r., złożył kolejne korekty deklaracji za ww. okresy, w których wykazał wartość należnego VAT w kwotach odpowiadających wartości podatku wskazanego w deklaracjach pierwotnych, tym samym nadpłata podatku wygasła w całości.

2.4. Na podstawie danych z ksiąg rachunkowych Urzędu, zaległości podatników z tytułu VAT rozliczanego w MOSS i należnego Polsce jako państwu konsumpcji wynosiły ogółem: na 31 grudnia 2015 r. 7 245,8 tys. zł⁴⁵, na 31 grudnia 2016 r. 1 345,0 tys. zł⁴⁶ i na 31 grudnia 2017 r. 1 751,5 tys. zł⁴⁷. W kwocie zaległości na koniec 2015 r. nie zostały uwzględnione, dokonane w 2015 r. przez podatników jednego państwa członkowskiego, płatności podatku na łączną kwotę 4 377,8 tys. zł. Wynikało to z faktu, że administracja podatkowa tego państwa członkowskiego sporządziła nieprawidłową zbiorczą informację PI o płatnościach dokonanych w lipcu 2015 r.⁴⁸, która uniemożliwiła przypisanie dokonanych wpłat poszczególnym podatnikom (powiązanie kwot podatku wynikających z deklaracji podatkowych złożonych przez podatników z dokonanymi płatnościami). Prawidłowa zbiorcza informacja PI została przesłana przez to państwo w lipcu 2016 r. i na jej podstawie przypisano wpłaty na kartach kontowych poszczególnych podatników. Po uwzględnieniu dokonanych wpłat, zaległości ogółem podatników na 31 grudnia 2015 r. stanowiły kwotę 2 868,0 tys. zł⁴⁹.

(dowód: akta kontroli str. 386, 488 – 491, 498)

W związku z niedokonaniem płatności należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, podatku w zadeklarowanej kwocie w latach 2015-2017 wysłano do podatników łącznie 746 ponagleń PRC, z tego: w 2015 r. 36, w 2016 r. 573 i w 2017 r. 137 ponagleń. Za pomocą informatycznej aplikacji MOSS ponaglenia te generowano i wysłano drogą elektroniczną do podatnika, a do państwa identyfikacji przesyłano, stosownie do art. 63a akapit czwarty rozporządzenia Rady nr 282/2011, informację o wysłanym do podatnika ponagleniu. Według przyjętego w drodze roboczych ustaleń⁵⁰ w uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów rozwiązania, ponaglenia PRC wysyłano, za pomocą aplikacji MOSS, tylko gdy suma zaległości u danego podatnika przekroczyła określony kwotowo próg. Próg ten, początkowo ustalony w kwocie 30 euro, podwyższony został następnie, od 2018 r.⁵¹, przez Ministerstwo do kwoty 100 euro. Podwyższając wspomniany próg, przyjęto w Ministerstwie ponadto rozwiązanie, że ponaglenia PRC są wysyłane nie wcześniej niż w 103. dniu, licząc od dnia, w którym przypadał termin zapłaty podatku, w sytuacji przekazania podatnikowi ponaglenia PRI⁵². Do podatnika wysyłano jedno ponaglenie PRC dotyczące zaległości danego okresu (kwartału). W przypadku natomiast nieuregulowania zaległości, pomimo wysłania ponaglenia PRC, Urząd kierował⁵³ do podatników pisemne upomnienia, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. Poza wysłaniem ponagleń PRC i pisemnych upomnień do podatników, nie podejmowano innych działań w celu dochodzenia od nich zaległości z tytułu należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS, w szczególności nie wystawiono tytułów wykonawczych na te zaległości i nie podejmowano tym samym dalszych działań, w tym w zakresie kierowania do właściwych państw wniosków o odzyskanie należności pieniężnych, stosownie do

⁴⁵ W tym: procedura unijna – 7 090,8 tys. zł i procedura nieunijna – 155,0 tys. zł.

⁴⁶ W tym: procedura unijna – 643,3 tys. zł i procedura nieunijna – 701,7 tys. zł.

⁴⁷ W tym: procedura unijna – 1 065,2 tys. zł i procedura nieunijna – 686,3 tys. zł.

⁴⁸ Jak wynika ze złożonych wyjaśnień, problem dotyczył tzw. „zer wiodących” (j. ang. „leading zero VAT numbers”) dopisywanych przez system informatyczny tego państwa członkowskiego do numerów VAT podatników. „Zera wiodące” dopisywane były wyłącznie do numerów VAT zawartych w zbiorczej informacjach PI.

⁴⁹ W tym: procedura unijna – 2 713,0 tys. zł i procedura nieunijna – 155,0 tys. zł.

⁵⁰ Na spotkaniach odbytych przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów z przedstawicielami Urzędu.

⁵¹ Również w odniesieniu do zaległości powstałych przed 2018 r.

⁵² Od 2018 r. aplikacja MOSS nie dawała tym samym możliwości generowania ponagleń PRC zarówno przed upływem ustalonego terminu (103. dniu licząc od dnia, w którym przypadał termin zapłaty podatku), jak też gdy suma zaległości u danego podatnika nie przekraczała ustalonego progu kwotowego (100 euro).

⁵³ Urząd wysłał do podatników wspomniane wyżej upomnienia, korzystając z usług operatora pocztowego.

przepisów ustawy o wzajemnej pomocy, o czym mowa w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 266-274, 278-280, 302-308, 317, 382-399, 492-497, 501-508)

Badaniem objęto próbę 10 zaległości podatników z tytułu należnego Polsce VAT rozliczanego w unijnej procedurze MOSS (każda o wartości co najmniej 1 500 euro) w łącznej kwocie 252,1 tys. zł⁵⁴. W wyniku przeprowadzonego badania ustalono, że do wszystkich podatników, którym państwo identyfikacji wysłało ponaglenie PRI, Urząd skierował drogą elektroniczną ponaglenia PRC. Ponaglenia te wysłano w terminach od 24 do 102 dni, licząc od dnia wysłania ponaglenia PRI.

W jednym przypadku podatek w terminie wpłacił należy podatek do państwa identyfikacji, jednak administracja podatkowa tego państwa przekazała należny Polsce podatek z opóźnieniem wynoszącym sześć miesięcy⁵⁵.

Spośród kolejnych dziewięciu badanych spraw, w dwóch przypadkach podatnicy zapłacili należny podatek po terminie (opóźnienie wyniosło, odpowiednio 117 i 414 dni), a w kolejnej sprawie w wyniku złożonej przez podatnika, 28 lipca 2017 r., korekty deklaracji zaległość podatkowa wygasła. Natomiast w pozostałych sześciu przypadkach podatnicy do 31 października 2018 r. nie dokonali płatności należnego podatku (na łączną kwotę 163,1 tys. zł)⁵⁶. W stosunku do tych podatników, poza wysłanymi ponagleniami PRC i pisemnymi upomnieniami, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, nie podjęto innych działań w celu dochodzenia należnego VAT, w tym nie wystawiono tytułów wykonawczych na te zaległości, mimo że niektóre z nich dotyczyły I i II kwartału 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 434 – 487)

2.5. W zakresie współpracy z krajową administracją podatkową Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w ramach realizacji zadań związanych z obsługą podmiotów zarejestrowanych do procedury MOSS współpracowano przede wszystkim z Ministerstwem Finansów, Izłą Administracji Skarbowej w Łodzi i Drugim Urzędem Skarbowym Warszawa-Śródmieście. Współpraca ta obejmowała m.in. uczestnictwo w spotkaniach, na których omawiano zagadnienia dotyczące obsługi podmiotów rozliczających VAT w procedurze MOSS czy zmiany w informatycznej aplikacji MOSS, jak też tworzenia testów akceptacyjnych do nowych rozwiązań w aplikacji.

(dowód: akta kontroli str. 266 – 272)

2.6. Urząd nie sporządzał sprawozdań czy raportów w zakresie zagadnień związanych z procedurą MOSS. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, aplikacja MOSS jest systemem centralnym, a jej właścicielem biznesowym jest Ministerstwo Finansów. W związku z tym Urząd nie przekazywał do Ministerstwa danych dostępnych w tej aplikacji.

(dowód: akta kontroli str. 266 – 272)

⁵⁴ Doboru próby do badania dokonano w sposób celowy. Spośród wszystkich podatników zalegających z uiszczeniem należnego VAT, w unijnej procedurze MOSS, wg stanu na 31 grudnia 2016 r. na łączną kwotę 643,3 tys. zł, wybrano 10 zaległości podatników (każda o wartości co najmniej 1.500 euro), które nie zostały uregulowane. Wybrana próba stanowi 39,2% kwoty zaległości ogółem w unijnej procedurze MOSS.

Zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o wzajemnej pomocy, 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 Unii Europejskiej przed dniem wysłania wniosku nie jest niższa niż 1 500 euro i 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.

⁵⁵ Podatnik zapłacił należny VAT za II kwartał 2016 r. w dniu 22 lipca 2016 r., tj. dwa dni po terminie, jednak administracja podatkowa państwa identyfikacji przekazała go dopiero 28 lutego 2017 r.

⁵⁶ Były to zaległości podatników za: I kwartał 2015 r. w kwocie 83,2 tys. zł, II kwartał 2015 r. w kwocie 9,2 tys. zł, III kwartał 2015 r. w kwocie 6,9 tys. zł, IV kwartał 2015 r. w kwocie 15,9 tys. zł, I kwartał 2016 r. w kwocie 18,4 tys. zł i II kwartał 2016 r. w kwocie 29,5 tys. zł.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że wobec specyfiki dochodzenia zaległości z tytułu należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, VAT rozliczanego w MOSS⁵⁷ i zgłaszanej Ministerstwu Finansów konieczności podjęcia w związku z tym działań w zakresie określenia sposobu dochodzenia tych zaległości, poza działaniami polegającymi na wysyłaniu do podatników ponagieł PRC i pisemnych upomnień, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, Naczelnik Urzędu nie podejmował innych działań w celu dochodzenia tych zaległości od podatników, w szczególności nie wystawił na te zaległości żadnego tytułu wykonawczego. Tym samym nie podejmowano także kolejnych działań, w tym w zakresie kierowania do właściwych państw wniosków o odzyskanie należności pieniężnych przewidzianych ustawą o wzajemnej pomocy⁵⁸.

Prace nad stosownym uregulowaniem procesu dochodzenia należnego Polsce podatku rozliczanego w MOSS, w tym niezbędne do tego analizy dotyczące konieczności opracowania projektów aktów prawnych wprowadzających odpowiednie zmiany w przepisach prawa, mające na celu stosowne uwzględnienie w tych przepisach specyfiki dochodzenia wskazanego wyżej podatku i zapewnienie wykonywania przez polską administrację podatkową zadań w zakresie jego dochodzenia, rozpoczęto w Ministerstwie Finansów⁵⁹ w połowie 2018 r. Do dnia zakończenia czynności kontrolnych⁶⁰ jednak prac tych nie ukończono, w tym nie sfinalizowano rozpoczętych w 2018 r. analiz i w związku z tym nie podjęto, w oparciu o te analizy, kolejnych działań zmierzających do opracowania stosownych projektów aktów prawnych.

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 podatkowej⁶¹). W przypadku VAT rozliczanego w MOSS deklaracje podatkowe, które składane są w innym niż Polska państwie członkowskim UE⁶², nie zawierały bowiem pouczenia

⁵⁷ 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.

⁵⁸ Również w odniesieniu do podatników, których zaległości z tytułu VAT rozliczanego w MOSS przekroczyły kwotę 1500 euro. Na podstawie badanej próby zaległości podatników rozliczających się w unijnej procedurze MOSS, u których kwota zaległości przekroczyła wartość 1500 euro, ustalono, że były takie, które powstały już za I kwartał 2015 r.

⁵⁹ Stosownie do regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, do jego obowiązków należało m.in. 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 regulacji, 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. Do obowiązków Ministerstwa należała również m.in. realizacja zadań Ministra i Szefa KAS w zakresie nadzoru nad poborem i egzekucją podatków i innych należności pieniężnych pozostających we właściwości rzeczowej naczelników urzędów skarbowych, jak też 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 należności.

⁶⁰ W Urzędzie do 31 października 2018 r. oraz w Ministerstwie Finansów do 28 lutego 2019 r.

⁶¹ 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 samoobliczenia podatku. Tylko zatem w sytuacji wydania wskazanej wyżej decyzji możliwe jest wystawienie na jej podstawie tytułu wykonawczego.

⁶² Jedynie w przypadku procedury nieunijnej możliwa jest sytuacja, że państwo identyfikacji będzie dla podmiotu rozliczającego się w MOSS zarazem państwem konsumpcji.

określonego w art. 3a § 2 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym⁶³, 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 kierowanie do innych państw wniosków o odzyskanie należności pieniężnych, o których mowa w ustawie o wzajemnej pomocy⁶⁴.

Deklaracje VAT składane w MOSS, w poszczególnych państwach członkowskich UE, muszą zawierać informacje określone w art. 369g dyrektywy Rady 2006/112⁶⁵. Informacje zawarte w deklaracji VAT, które przesyłane są przez państwo identyfikacji każdemu państwu konsumpcji wymienionemu w deklaracji VAT, określa rozporządzenie Komisji nr 815/2012⁶⁶. Natomiast wymóg zamieszczenia w deklaracji podatkowej wskazanego wyżej pouczenia, aby można było na jej podstawie dochodzić zaległości, wynika z polskich przepisów krajowych.

Ponadto, pracownicy Urzędu nie wysyłali ponagień PRC do podatników, u których suma zaległości nie przekraczała określonej kwoty, i tym samym nie podejmowali wobec tych podatników działań mających na celu uzyskanie od nich wpłaty należnych Polsce zaległości (jedynym działaniem podejmowanym wobec podatników, których zaległości nie przekroczyły określonej wartości progowej, w tej sytuacji było wysłanie do podatnika przez państwo identyfikacji ponaglenia PRI⁶⁷). Wynikało to ze stosowania przyjętego w uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów rozwiązania, według którego ponaglenia PRC będą wysyłane, za pomocą informatycznej aplikacji MOSS, tylko gdy suma zaległości u danego podatnika przekroczy określony kwotowo próg. Próg ten, początkowo ustalony w kwocie 30 euro, podwyższony został następnie, od 2018 r., przez Ministerstwo do kwoty 100 euro. Wskutek tego nie jest możliwe wygenerowanie i wysłanie, za pomocą aplikacji MOSS, do podatnika zalegającego z zapłatą zadeklarowanego podatku, ponaglenia PRC, jeśli jego zaległości z tytułu VAT rozliczanego w MOSS nie przekraczają tej kwoty, jak też przed upływem określonego terminu (tj. wcześniej niż w 103. dniu, licząc od dnia, w którym przypadał termin zapłaty podatku)⁶⁸.

Jak podała Naczelnik Urzędu, wartość progu 30 euro ustalono w oparciu o 10-krotność kosztów przesyłki pocztowej (ok. 17 zł), natomiast wartość progu 100 euro w oparciu o art. 58b ust. 2 pkt b rozporządzenia Rady nr 282/2011. Zauważyć należy, że o 10-krotności kosztów, ale nie przesyłki pocztowej, tylko upomnienia, jest mowa w § 7 ust. 1 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów

⁶³ Według 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.

⁶⁴ Według 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). Według 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. Zgodnie z art. 33 ust. 1 ww. ustawy, 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 Unii Europejskiej przed dniem wysłania wniosku nie jest niższa niż 1 500 euro.

⁶⁵ Art. 369g ww. dyrektywy dotyczy deklaracji składanych w procedurze unijnej MOSS (deklaracji w procedurze nieunijnej dotyczy art. 365 dyrektywy).

⁶⁶ Przekazywania informacji zawartych w deklaracji podatkowej dotyczy art. 5 ww. rozporządzenia i załącznik nr III do niego.

⁶⁷ Według art. 63a akapit pierwszy rozporządzenia Rady nr 282/2011 dziesiątego dnia następującego po ostatnim dniu, w którym płatność powinna być zostać dokonana.

⁶⁸ Również w odniesieniu do zaległości powstałych przed 2018 r.

z 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁶⁹. Przepis ten nie dotyczy jednak ponagień PRC, będących szczególnym instrumentem funkcjonującym w MOSS, lecz pisemnych upomnień, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, oraz wskazuje on, kiedy wierzyciel jest zobowiązany do wysłania tego upomnienia (tj., że zobowiązany jest do jego wysłania niezwłocznie, w szczególności jeżeli zachodzi wskazana tam sytuacja)⁷⁰. Wysokość kosztów upomnienia, wynoszącą 11,60 zł, określono natomiast rozporządzeniem Ministra Finansów z 11 września 2015 r. w sprawie w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej⁷¹. Z kolei art. 58b ust. 2 pkt b rozporządzenia Rady nr 282/2011 dotyczy 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 dochodzenia od podatnika zaległości)⁷².

Zauważyć przy tym również należy, że wysyłanie ponagień PRC ma wpływ na wykonywanie obowiązków zarówno państwa identyfikacji, jak i państwa konsumpcji, a także na prawa i obowiązki podatnika korzystającego w MOSS⁷³. Stosownie do art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, gdy podatnik nie dokonał płatności wynikającej ze złożonej deklaracji podatkowej⁷⁴ państwo konsumpcji jest odpowiedzialne za wszelkie kolejne, po wystosowaniu ponaglenia przez państwo identyfikacji, ponaglenia i kroki w celu poboru VAT. Przepis ten nie precyzuje jednak zakresu tych obowiązków⁷⁵, w szczególności nie określa, ile ponagień PRC i w jakich terminach powinno wystosować do podatnika państwo konsumpcji, nie wspomina o progach kwotowych zaległości, poniżej których nie wysyła się tych ponagień, ani nie wskazuje, jakie kolejne kroki w celu zabrania należnego VAT powinno podjąć państwo konsumpcji, jak też przepisy krajowe nie uwzględniają specyfiki dochodzenia należnego Polsce podatku rozliczanego w MOSS.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że uwzględniając specyfikę procedury MOSS, a przede wszystkim to, że właścicielem informatycznej aplikacji MOSS jest Ministerstwo Finansów oraz konieczność dostosowania czynności wykonywanych przez

⁶⁹ Dz. U. z 2017 r. poz. 1483. Przepis § 7 ust. 1 pkt 1 lit. a obowiązujący od 8 września 2016 r. Wcześniej, od 1 stycznia do 7 września 2016 r., o dziesięciokrotności kosztów upomnienia była mowa w § 7 ust. 3 ww. rozporządzenia, a od 21 maja 2014 r. do 31 grudnia 2015 r. - w § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz. U. poz. 656).

⁷⁰ 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.

⁷¹ Dz. U. poz. 1526. Wcześniej, do 16 października 2015 r., rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2001 r. w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej (Dz. U. Nr 137, poz. 1543).

⁷² Przepis zamieszczony jest w ww. rozporządzeniu w jego rozdziale XI sekcji 2 podsekcji pt. „Wykluczenie”.

⁷³ 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 ponagień wobec podatnika zalegającego 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. Stosownie do art. 63a akapit trzeci ww. rozporządzenia, gdy podatnik nie dokonał płatności wynikającej ze złożonej deklaracji podatkowej państwo konsumpcji jest odpowiedzialne za wszelkie kolejne - tj. po ponagleniu PRI, ponaglenia i kroki podejmowane w celu zebrania kwoty VAT. Obowiązki w tym zakresie spoczywają zatem na państwie konsumpcji.

⁷⁴ Nie dokonał żadnych płatności lub dokonana płatność jest niższa od kwoty wynikającej z deklaracji podatkowej.

⁷⁵ Dla ponaglenia PRI 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).

pracowników Urzędu do standardów i przepisów określających współpracę międzynarodową, za koordynację i opracowanie procedur odpowiada Ministerstwo Finansów. Wskazała, że proces dochodzenia zaległości powstałych z tytułu VAT rozliczanego w MOSS nadal jest na etapie uzgodnień w ramach współpracy z Ministerstwem Finansów, zarówno na poziomie prawnym, jak i proceduralnym, począwszy od wysyłki ponagieł PRC po egzekucję międzynarodową.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że podjęcie kolejnych czynności w zakresie dochodzenia należności z tytułu VAT rozliczanego w MOSS, tj. po wysłaniu ponaglenia PRC i upomnienia, o którym mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, uzależnione jest od wypracowania standardów i procedur dochodzenia tych należności przez Krajową Administrację Skarbową, a koordynatorem działań w tym zakresie jest Ministerstwo Finansów. Wskazała, że problemy związane z wykonywaniem zadań wierzycielskich przez Urząd w odniesieniu do podatników zarejestrowanych do procedury MOSS były wielokrotnie zgłaszane do Ministerstwa, na każdym spotkaniu organizowanym w zakresie procedury MOSS. Jak podała dalej, w 2018 r. odbyły się dwa spotkania organizowane przez Ministerstwo (7 lutego i 7-8 marca 2018 r.), a w 2016 r. jedno, w dniach 9-10 czerwca. Również na spotkaniu zorganizowanym przez Naczelnika Urzędu 7 kwietnia 2017 r., przedstawiciele Urzędu wskazali przedstawicielom Ministerstwa Finansów na konieczność określenia sposobu postępowania w zakresie dochodzenia należnego podatku rozliczanego w MOSS. Stwierdzono przy tym, że proces dochodzenia wymaga ustalenia począwszy od wysyłki ponagieł PRC po egzekucję międzynarodową.

Prace nad przygotowaniem rozwiązań w zakresie uwzględnienia w przepisach specyfiki dochodzenia zaległości z tytułu VAT rozliczanego w MOSS, w tym uregulowania podstawy do wystawiania tytułów wykonawczych na te zaległości, mając na celu zapewnienie wykonywania przez polską administrację podatkową zadań w tym zakresie⁷⁶, jak już wskazano wyżej, rozpoczęto w Ministerstwie w połowie 2018 r., ale do dnia zakończenia czynności kontrolnych ich nie ukończono.

(akta kontroli str. 276–280, 302–306, 309–315, 318–325, 382–394, 501–542)

Ocena cząstkowa

Do podatników, którzy nie dokonali płatności należnego VAT rozliczanego w MOSS w zadeklarowanej kwocie, wysyłano ponaglenia PRC, o których mowa w art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, i pisemne upomnienia, o których mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, przypominając im o obowiązku dokonania zapłaty⁷⁷. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje jednak, że Naczelnik Urzędu, poza wysłaniem do podatników ww. ponagieł i upomnień, nie podejmował innych działań w celu dochodzenia tych zaległości od podatników, w szczególności nie wystawił żadnego tytułu wykonawczego na te zaległości. Ponadto, nie wysyłano ponagieł PRC do podatników, u których suma zaległości nie przekraczała określonego kwotowo progu, co wynikało z przyjętego w uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów rozwiązania (próg ten, początkowo ustalony w kwocie 30 euro, podwyższony został następnie, od 2018 r., przez Ministerstwo do kwoty 100 euro). Zauważyć należy przy tym, że przepis art. 63a akapit trzeci rozporządzenia Rady nr 282/2011, według którego za wszelkie kolejne, po wystosowaniu ponaglenia przez państwo identyfikacji, ponaglenia i kroki podejmowane w celu poboru VAT odpowiedzialne jest zainteresowane państwo

⁷⁶ Obecnie należy mieć również 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., stosownie do 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.).

⁷⁷ Ustalenia dokonane na podstawie badanej próby 10 zaległości, z których każda stanowiła wartość co najmniej 1500 euro.

konsumpcji, nie precyzuje jednak zakresu tych obowiązków, w szczególności nie określa, ile ponagleń PRC i w jakich terminach powinno wystosować do podatnika państwo konsumpcji, nie wspomina o progach kwotowych zaległości, poniżej których nie wysyła się tych ponagleń, ani nie wskazuje, jakie kolejne kroki w celu zebrania należnej kwoty VAT powinno podjąć państwo konsumpcji, jak też przepisy krajowe nie uwzględniają specyfiki dochodzenia należnego Polsce VAT rozliczanego w MOSS. Wobec tej specyfiki, przedstawiciele Urzędu zgłaszali Ministerstwu konieczność podjęcia działań w zakresie określenia sposobu dochodzenia tych zaległości. Prace nad stosownym uregulowaniem dochodzenia należnego Polsce, jako państwu konsumpcji, VAT rozliczanego w MOSS rozpoczęto w Ministerstwie w połowie 2018 r. Powyższe dotyczyło przede wszystkim konieczności określenia podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego na te zaległości, wynikające z niewpłacenia tego podatku w zadeklarowanej kwocie⁷⁸. Do dnia zakończenia czynności kontrolnych prac tych nie ukończono.

IV. 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.

Katowice, dnia 19 czerwca 2019 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

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

⁷⁸ W sytuacji, gdy organ podatkowy nie zakwestionował wysokości zobowiązania podatkowego wykazanej przez podatnika, zgodnie z zasadą samoobliczania podatku, w deklaracji podatkowej.