



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Lublinie

LLU.410.013.04.2019

**Pani
Aneta Melaniuk
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Białej Podlaskiej**

ul. Prosta 19
21-500 Biała Podlaska

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Kontrola nr P/19/081 „Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP”

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej, ul. Prosta 19, 21-500 Biała Podlaska (dalej: <i>Urząd</i> lub <i>US</i>).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Aneta Melaniuk, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (dalej: <i>Naczelnik Urzędu</i> lub <i>Naczelnik US</i>), od 27 lipca 2009 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.
Okres objęty kontrolą	Od 1 marca 2017 r. do 31 października 2019 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontroler	Wojciech Niemyski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/117/2019 z 8 sierpnia 2019 r.

(akta kontroli Tom I str. 2)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Urząd prawidłowo kontrolował spełnianie podstawowych warunków stosowania stawki 0% podatku od towarów i usług (dalej *ptu*) przez sprzedawców towarów wywiezionych w ramach systemu zwrotu tego podatku podróżnym spoza terytorium Unii Europejskiej (dalej *UE*). Identyfikował mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free³, o których informował Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej *DIAS w Lublinie*)⁴, a także podejmował działania zmierzające do ich zwalczania. Zakres weryfikacji rozliczeń, a zarazem możliwości eliminowania nadużyć podatkowych, pozostawały jednak ograniczone w sytuacji dysponowania przez podatnika potwierdzeniem wywozu towaru poza obszar Unii Europejskiej dokonany przez urząd celno-skarbowy.

Sprzedaż w procedurze Tax Free nie stanowiła odrębnego obszaru działalności analitycznej prowadzonej w Urzędzie. Systematyczne analizy danych zawartych w deklaracjach podatkowych, prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów (dalej *MF*) w ramach posiadanych możliwości kadrowych i koncentrowano je głównie na podatnikach *ptu* deklarujących zwroty *ptu*, niezależnie od przyczyn powstania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w danym okresie. Urząd poddawał analizom informacje sygnałne na temat podejrzeń nadużyć w procedurze Tax Free napływające od innych organów, a także – po uzyskaniu w marcu 2019 r. poszerzonego dostępu do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” – informował Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej (dalej *UCS*) o przypadkach wskazujących na nadużywanie procedury Tax Free do częstotliwego wywozu towarów w celach handlowych.

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm. Dalej: *ustawa o NIK*.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Procedura dostawy towarów, o której mowa w art. 129 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm. – dalej *uptu*), nazywana w wystąpieniu pokontrolnym „procedurą Tax Free” lub „sprzedażą w systemie (procedurze) Tax Free”.

⁴ Poprzednio również Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie (dalej *DIS w Lublinie*).

W latach 2017, 2018 i I półroczu 2019 r. czynnościami sprawdzającymi objęto odpowiednio: 12, 35 i 13 podatników ptu dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. W tym okresie kontrolą podatkową objęto 13 takich podmiotów (tj. 7,8% ogólnej liczby podatników deklarujących dostawy towarów w systemie Tax Free według stanu na 30 czerwca 2019 r.). W przypadku pięciu kontroli, przeprowadzonych wobec dwóch podatników, stwierdzono ich udział w oszustwach karuzelowych.

Analiza dokumentacji z 10 kontroli wykazała, że Urząd podejmował właściwe działania w celu weryfikacji spełnienia podstawowych warunków zastosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług związanej z dostawami w ramach Tax Free. Zakres tych badań nie był jednak jednolity w szczególności w odniesieniu do sprawdzania przebywania przez podróżnego w Polsce w momencie zakupu i wywozu towaru z obszaru UE, odbioru zwrotu podatku, a także ewentualnego zawyżania wartości wywożonych towarów na dokumentach Tax Free. Wynikało to z braku powzięcia przez Urząd uzasadnionych wątpliwości do rzetelności przedstawionej do kontroli dokumentacji.

Kierując się orzecznictwem sądów administracyjnych, w ramach kontroli podatkowych odstępowano co do zasady od badania, czy wielkość sprzedaży towarów w ramach procedury Tax Free mieści się w kategorii bagażu osobistego, o którym mowa w art. 126 uptu. Przyjmowano, że brak jest podstaw do kwestionowania zastosowania stawki 0% ptu w sytuacji potwierdzenia przez właściwy urząd celno-skarbowy wywozu towaru poza obszar UE.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym

Opis stanu faktycznego

1. W okresie objętym kontrolą liczba podmiotów deklarujących dostawę towarów, o której mowa w art. 129 uptu, zmniejszyła się ze 198 na koniec 2017 r., do 188 na koniec 2018 r., natomiast na dzień 30 czerwca 2019 r. wyniosła 167. Wartość zadeklarowanej sprzedaży w procedurze Tax Free wyniosła: 280 087,3 tys. zł – w 2017 r., 212 208,9 tys. zł – w 2018 r. oraz 99 229,3 tys. zł – w I półroczu 2019 r.

(akta kontroli Tom I str. 7)

2.1. W okresie objętym kontrolą w US nie sporządzano odrębnych, udokumentowanych analiz ukierunkowanych wyłącznie na identyfikację podatników dokonujących nadużyć w stosowaniu stawki 0%, w związku ze sprzedażą towarów w procedurze Tax Free. Ewentualne analizy dotyczące identyfikowania przypadków:

- wykorzystywania procedury Tax Free, jako ostatniego etapu oszustwa karuzelowego,
- zaniżania wartości podatku należnego, poprzez nieprawidłowe opodatkowanie sprzedaży Tax Free stawką 0% towarów nieznanego pochodzenia,

dokonywane były wyłącznie w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie sprawdzenia prawidłowości dokonywanych rozliczeń przez podatników i nie przybierały formy odrębnego dokumentu. Jak poinformowała Naczelnik Urzędu analizy takie przeprowadzano każdorazowo, gdy istniało podejrzenie co do rzetelności transakcji. Do przeprowadzania takich analiz wykorzystywano aplikację „WRO-system”, a przeprowadzenie takiej analizy dokumentowane było w adnotacji z przeprowadzonych czynności lub wydrukiem z ww. aplikacji, dołączonym do akt z tych czynności.

W marcu 2016 r. MF opracowało „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (dalej: *Wytyczne ptu*). Zgodnie z Wytycznymi ptu naczelnik urzędu skarbowego lub osoba przez niego upoważniona podejmuje decyzję o podjęciu czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub wszczęciu postępowania podatkowego po przeprowadzeniu czynności analitycznych, o których mowa w § 5 tych Wytycznych. Czynności analityczne przeprowadzono w cyklach miesięcznych, w formie analiz indywidualnych dotyczących zwrotów ptu, przekraczającego określoną kwotę, a od września 2017 r. w formie analiz grupowych. Zarówno analizy indywidualne jak i grupowe dotyczyły obszarów i danych wrażliwych ujętych w Wytycznych ptu, wśród których nie ujęto obszaru dotyczącego sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Tym samym, analizy indywidualne i grupowe przeprowadzone w podsystemie Kontrola, w żadnym przypadku nie wskazały korzystania z procedury Tax Free jako przesłanki do przeprowadzenia wobec podatnika ptu czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej.

Naczelnik US poinformowała, że doświadczenia zebrane w Urzędzie nie wskazują na celowość wyodrębnienia sprzedaży w procedurze Tax Free jako oddzielnego obszaru ryzyka. Biorąc pod uwagę liczną populację podatników stosujących procedurę Tax Free, dodanie takiego obszaru ryzyka nie spowodowałoby wyselekcjonowania spraw o wyższym stopniu prawdopodobieństwa wystąpienia uszczerpków podatkowych.

W dniu 13 lutego 2017 r. Naczelnik Urzędu zatwierdziła procedurę wykonania Wytycznych ptu, zgodnie z którą pracownicy Pierwszego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) przeprowadzili analizy podatników ptu w zakresie nieosiągnięcia w latach 2015 i 2016 obrotu w wysokości 400 tys. zł, którzy w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy odpowiednio: 2016 i 2017 r. deklarowali dostawę w procedurze Tax Free. W efekcie przeprowadzonych analiz Referat SKA-1 przekazał do Trzeciego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-3) informację o siedmiu podmiotach, które nie osiągnęły obrotu na poziomie 400 tys. zł za poprzedni rok, natomiast deklarowały sprzedaż w systemie Tax Free. Urząd zaprzestał prowadzenia takich analiz w związku z wydaniem w dniu 28 lutego 2018 r. przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: *TSUE*) wyroku C-307/16, w którym TSUE uznał za sprzeczne z przepisami wspólnotowymi uzależnienie możliwości dokonywania zwrotu ptu podróżnym w ramach procedury Tax Free, od osiągnięcia za poprzedni rok obrotu w wysokości 400 tys. zł⁵.

Naczelnik Urzędu poinformowała, że aktualnie organy podatkowe dysponują odpowiednimi środkami do zwalczania nadużyć (m.in. poprzez dostęp do stosownych baz danych). Obecnie, wiele analiz dokonywanych jest na szczeblu centralnym, natomiast rola organów pierwszej instancji sprowadza się do przeprowadzania czynności weryfikacyjnych w wytypowanych sprawach. Jedynym ograniczeniem prowadzenia większej liczby analiz i czynności sprawdzających jest niedostateczna obsada kadrowa.

W związku z brakami kadrowymi w SKA-3 Naczelnik Urzędu zatwierdziła w dniu 16 października 2017 r. plan działania, w którym określiła czynności priorytetowe dotyczące obsługi ptu. W planie tym ustalono m.in. kwotowe progi wykazanego zwrotu podatku lub inne kryteria, po spełnieniu których przeprowadzano wobec podatnika pogłębioną analizę zasadności zwrotu podatku, czy też ustalono średnią liczbę podmiotów do objęcia czynnościami sprawdzającymi przez jednego pracownika SKA-3. Opracowane priorytety dotyczyły również: analizy plików JPK⁶,

⁵ Przepis art. 127 ust. 6 upu do zakończenia kontroli NIK nie został zmieniony.

⁶ JPK – jednolity plik kontrolny.

wprowadzania dokumentów do systemu, czy też postępowania w przypadku złożenia błędnej deklaracji.

(akta kontroli Tom I str. 16-25, 49-91)

2.2. W okresie objętym kontrolą⁷ Naczelnik Urzędu sygnalizowała DIAS w Lublinie (wcześniej Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie) problemy (ryzyka) funkcjonowania systemu Tax Free oraz przedstawiała propozycje ewentualnych zmian.

W piśmie z dnia 9 stycznia 2015 r. Naczelnik US zaproponowała rozważenie odstąpienia od dokonywania zwrotu ptu przez przedsiębiorców, na rzecz dokonywania takiego zwrotu przez funkcjonariuszy celnych potwierdzających wywóz towaru. Taki sposób rozliczeń eliminowałby akceptowanie przez urzędy skarbowe zadeklarowanego przez przedsiębiorców wywozu towarów wyłącznie na podstawie okazanych dokumentów, w oderwaniu od rzeczywistej kontroli wywożonego towaru, a także byłby mniej atrakcyjny dla podatników uczestniczących w oszustwach karuzelowych. Naczelnik US nie otrzymała informacji zwrotnej na przesłane pismo.

W piśmie z dnia 26 kwietnia 2016 r. Urząd wskazał na potrzebę zwiększenia liczby fizycznych kontroli wywozu towaru w ramach systemu Tax Free, w szczególności w przypadkach: deklarowania znacznych ilości towaru tego samego rodzaju nabywanego u tego samego sprzedawcy, wielokrotnego przekraczania granicy w krótkich odstępach czasu przez podróżnego dokonującego wywozu towarów w procedurze Tax Free w ilościach wskazujących na ich handlowe przeznaczenie, zawierania transakcji handlowych o niestandardowych dla handlu detalicznego godzinach (widocznych na paragonach fiskalnych), braku statusu podróżnego (np. w przypadku karty stałego pobytu), wyższej wartości wywożonych towarów w stosunku do deklarowanej kwoty wwożonych środków finansowych. Naczelnik US wskazała na potrzebę pozyskania od funkcjonariuszy celnych informacji o odnotowanych zjawiskach zwiększonego wywozu określonego asortymentu towaru oraz na potrzebę prowadzenia wzmożonych kontroli towaru u podróżnych dokonujących zakupów w procedurze Tax Free od 11 wskazanych podatników. Urząd nie otrzymał informacji zwrotnej na przesłane pismo.

W korespondencji z dnia 23 sierpnia 2016 r. Naczelnik Urzędu, w związku z zapowiadаныmi pracami legislacyjnymi w zakresie ptu, przedłożył do rozważenia celowość gruntownego zreformowania ówczesnego systemu Tax Free. Doświadczenia wskazywały na bardzo duże ryzyko wykorzystywania systemu w procedurze oszustw podatkowych. W ocenie Urzędu część przedsiębiorców dokonujących zwrotu ptu podróżnym pobiera od nich z tego tytułu swoistą „prowizję”, która następnie nie jest wykazywana do opodatkowania. Z uwagi na stanowisko TSUE i krajowych sądów administracyjnych, zgodnie z którym wystarczającym warunkiem do zastosowania 0% stawki podatku jest posiadanie dokumentu, na którym organ celny potwierdzi wywóz towaru poza terytorium UE, prowadzenie postępowań dowodowych w procedurze Tax Free jest szczególnie utrudnione, gdyż realizowane jest po dokonaniu wywozu. Naczelnik Urzędu nie otrzymała informacji zwrotnej na przesłane pismo.

W piśmie z dnia 3 października 2016 r. Naczelnik US wyraziła stanowisko do propozycji przedstawionych przez Izbę Celną w Białej Podlaskiej (dalej: *ICBP*) i wskazała za niecelowe, w świetle obowiązujących przepisów, uszczegółowienie zapisów asortymentu w rejestrze „Zwrot VAT dla podróżnych” (R-30). W ocenie Naczelnika Urzędu spowoduje to nałożenie na funkcjonariuszy celnych dodatkowych obowiązków ewidencyjnych kosztem liczby kontroli fizycznych, a wciąż nie rozwiąże problemu kwalifikowania wywozu jako Tax Free lub eksport. Naczelnik

⁷ Z uwzględnieniem korespondencji przekazanej od 2015 r.

wskazała na potrzebę wprowadzenia rozwiązań prawnych, jednoznacznie wskazujących ilości i kategorie towarów, które należy traktować jako wywóz o charakterze handlowym. Jednocześnie, uznała za utrudnione i pracochłonne dokonywanie weryfikacji przez organy skarbowe charakteru przebywania i zamiaru stałego przebywania przez podróżnego legitymującego się kartą pobytu. Naczelnik Urzędu otrzymała do wiadomości pismo Izby Skarbowej w Lublinie (dalej: *IS w Lublinie*), przekazane do ICBP.

Pismem z dnia 21 marca 2018 r. Naczelnik US poinformowała o zidentyfikowanym procederze wywożenia towarów przez podróżnych w ramach procedury Tax Free, jako elementu łańcucha transakcji, w którym na wcześniejszym etapie obrotu funkcjonował tzw. „znikający podatek”, co skutkowało wyłudzeniem ptu z budżetu państwa, który nie został wcześniej odprowadzony. Naczelnik US opisała jednocześnie działania podejmowane przez tut. Urząd w przypadkach stwierdzenia analogicznego procederu.

W piśmie z dnia 20 sierpnia 2018 r. Urząd zaproponował uwzględnienie w ramach prac nad Platformą Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych dodanie funkcji umożliwiającej wyszukiwanie podróżnych o liczbie dokumentów Tax Free przekraczających ustaloną wartość (również z poziomu urzędów skarbowych) oraz stworzenie z uzyskanych danych raportu w formacie pozwalającym na wykorzystanie i porównanie z bazami działającymi w urzędach skarbowych (wskazano, iż występowały przypadki podróżnych wywożących w okresie kilku miesięcy towar o wartości kilkuset tys. zł od określonej grupy sprzedawców, a postępowania kontrolne w takich przypadkach stwierdzały udział sprzedawców w oszustwach podatkowych). W informacji zwrotnej DIAS w Lublinie poinformował o umieszczeniu zaproponowanych rozwiązań w module analizy ryzyka strony internetowej Ministerstwa Finansów.

W toku kontroli NIK Naczelnik US poinformowała, że ryzyka opisane w przytoczonych pismach nadal istnieją, jednak skutki ich wystąpienia stosunkowo rzadko prowadzą bezpośrednio do powstania uszczupień podatkowych. W świetle aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych (w tym TSUE), jeżeli w wyniku dostawy nastąpi wywóz towarów poza terytorium UE, od takiej dostawy ptu nie jest należny. Zakwestionowanie przez organy podatkowe dostawy towarów dokonanej w ramach procedury zwrotu ptu podróżnym, daje podstawę do zastosowania stawki ptu jak dla dostawy krajowej jedynie po wcześniejszym ustaleniu, że dostawa ta nie stanowi eksportu pośredniego o którym mowa w art. 2 pkt 8b uptonu. Otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z urzędowym potwierdzeniem prawidłowości, pod względem formalnym i materialnym, wywozu sprzedanego towaru poza terytorium UE, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu ptu oraz zastosowania, na podstawie art. 129 ust. 1 uptonu stawki 0% do dostawy towaru, od którego dokonano zwrotu podatku podróżnemu. Zatem fakt wywozu towarów w ilościach handlowych nie jest podstawą zakwestionowania stawki 0% lecz może być jedną z przesłanek. W celu stwierdzenia wykorzystywania systemu Tax Free do nadużyć, oszustw podatkowych, niezbędne jest udowodnienie: pozorności transakcji, udziału podatnika w łańcuchu transakcji, w których występuje „znikający podatek”. Stwierdzone ryzyka są weryfikowane w toku prowadzonych na bieżąco kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

Postulaty dotyczące modyfikacji systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”, zgłaszane w okresie objętym kontrolą, zostały w całości uwzględnione. Natomiast postulaty o charakterze legislacyjnym, w tym wymagające modyfikacji na poziomie Unii Europejskiej zasad dotyczących procedury sprzedaży w systemie Tax Free, pozostają aktualne. Naczelnik US nadmieniła, że w sytuacji obsługiwanego przez Polskę znacznej części granicy zewnętrznej UE, zasadnym jest

sygnalizowanie istniejących ryzyk i potrzeby modyfikacji systemu podatkowego w celu jego uszczelnienia.

(akta kontroli Tom I str. 92-179, Tom II str. 761-762)

2.3. Urząd otrzymał pismo Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, w którym opisane było zjawisko polegające na zakładaniu przez cudzoziemców spółek o niewielkim kapitale zakładowym i wykorzystywaniu ich do sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free⁸.

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 7 lit. c rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo⁹, w przypadku osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta, w rozumieniu przepisów ustawy z 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe¹⁰, właściwym miejscowo na terenie województwa lubelskiego jest Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego. Zaliczenie do grupy podatników o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 7 lit. c ww. rozporządzenia następuje z dniem 1 stycznia roku następującego po zakończeniu roku podatkowego, w którym spełniony został przytoczony warunek. Na etapie deklarowania przez podatnika chęci dokonywania sprzedaży w procedurze Tax Free Naczelnik Urzędu nie jest już właściwym miejscowo organem podatkowym dla tych podmiotów. Jednocześnie, na obszarze właściwości Naczelnika US funkcjonuje podatek - obcokrajowiec, dla którego właściwym organem podatkowym był Naczelnik Urzędu¹¹. Podmiot zarejestrowany od 27 października 2016 r. jako podatek ptu, w dniu 14 marca 2017 r. poinformował Urząd o spełnieniu wymogu określonego w art. 127 ust. 5 upu i zadeklarował zamiar sprzedaży w systemie Tax Free. W wyniku dokonanych czynności sprawdzających w zakresie zgodności rozliczenia nabycia i dostawy towarów i usług w deklaracjach VAT-7 za listopad i grudzień 2016 r. stwierdzono, że podatek uczestniczył w łańcuchu fikcyjnych dostaw usług transportowych pomiędzy różnymi podmiotami, mających na celu wykazanie obrotu uprawniającego spółkę do dokonywania zwrotu ptu podróżnym w systemie Tax Free. Z informacji uzyskanej od rosyjskiej administracji podatkowej wynikało, że kontrahent nie świadczył usług transportowych i jakichkolwiek innych usług na rzecz podatnika poddanego czynnościom sprawdzającym. W związku z powyższym podatnika wykreślono z rejestru „podatnika VAT czynnego” z dniem 9 lipca 2018 r. oraz 25 maja 2018 r. skierowano do UCS zawiadomienie o przestępstwie. Podmiot ten ponownie zarejestrował się jako podatek ptu z dniem 10 lipca 2018 r. Po ponownej rejestracji Urząd czterokrotnie przeprowadził wobec podatnika czynności sprawdzające, w dniach: 20 i 22 listopada 2018 r., 19 grudnia 2018 r. i 9 lipca 2019 r. W trzech przypadkach wynik czynności sprawdzających był pozytywny, jednak stwierdzone nieprawidłowości nie miały wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego.

Według rozeznania Urzędu, w latach 2017-2019 (I półrocze), na obszarze właściwości Naczelnika US działały dwa podmioty zakładane przez cudzoziemców (lub działające z ich udziałem), prowadzące działalność gospodarczą z wykorzystaniem procedury Tax Free. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu podmioty te podlegały weryfikacji na etapie rejestracji jako podatnicy ptu i są monitorowane.

(akta kontroli Tom I str. 179-196, Tom II str. 761-762)

⁸ Pismo Izby Administracji Skarbowej w Łodzi nr 1001-ICK1.4022.29.2018.2.MW z dnia 8 marca 2018 r., przekazane za pismem Izby Administracji Skarbowej w Lublinie nr 0601-ICK.033.25.2018.2 z dnia 15 marca 2018 r.

⁹ Dz. U. poz. 437 ze zm.

¹⁰ Dz. U. z 2019 r. poz. 160.

¹¹ Podatek ten złożył oświadczenie, że zamieszkuje i zarobkuje w Polsce i zgodnie z art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.), taką osobę uznaje się za mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

2.4. W dniu 7 kwietnia 2017 r. Naczelnik US zatwierdziła do stosowania procedurę P-2/2017 opisującą sposób postępowania pracowników Urzędu w procesie rejestracji podatników ptu. W okresie objętym kontrolą nie obowiązywały wytyczne (procedury, instrukcje) wydane przez DIAS w Lublinie (wcześniej DIS w Lublinie), czy też wewnętrzne procedury wydane przez Naczelnika US, dotyczące sposobu postępowania przy zgłoszeniu przez podatnika ptu przystąpienia do sprzedaży towarów w systemie zwrotu podatku Tax Free.

W latach 2017-2019 (I półrocze) do Urzędu wpłynęły 53 informacje VAT-IS „Informacja podatnika, że jest sprzedawcą, u którego od zakupu towarów podróżnym przysługuje zwrot podatku”, z czego:

- pięć przypadków dotyczyło zgłoszenia nowego miejsca dokonywania sprzedaży przez dotychczasowego sprzedającego w systemie Tax Free – w takich przypadkach aktualizowano dane rejestracyjne i weryfikowano zgłoszenie do użytkowania w tym miejscu kasy rejestrującej;
- w jednym przypadku podatnik poinformował o fakcie dokonywania zwrotu ptu za pośrednictwem uprawnionego podmiotu;
- 23 przypadki dotyczyły ponowienia złożonej wcześniej informacji (nie wprowadzały zmian w stosunku do informacji posiadanej przez Urząd);
- 24 przypadki dotyczyły zgłoszenia przez podatnika ptu zamiaru dokonywania sprzedaży w systemie Tax Free. Urząd przeprowadził czynności weryfikacyjne wobec wszystkich 24 takich podatników¹², w wyniku których odstąpiono od przeprowadzenia czynności sprawdzających wobec 23 podatników. Wobec jednego podatnika, przeprowadzono czynności sprawdzające w wyniku których stwierdzono, że uczestniczył on w łańcuchu fikcyjnych dostaw usług transportowych, mających na celu wykazanie obrotu uprawniającego do dokonywania zwrotu ptu podróżnym w systemie Tax Free. W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami Naczelnik US przekazała do Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej (dalej: NUCS) zawiadomienie o przestępstwie i zgodnie z art. 96 ust. 9a pkt 4 upu z dniem 9 lipca 2018 r. wykreśliła podmiot z rejestru czynnych podatników ptu, jednak z dniem 10 lipca 2018 r. ponownie zarejestrował się w tut. Urzędzie jako podatnik ptu.

W ramach weryfikacji nie przewidziano oględzin miejsc prowadzenia działalności (punktów dokonywania zwrotu podatku) m.in. w zakresie: czy warunki lokalowe pozwalają na prowadzenie sprzedaży określonego asortymentu towaru, funkcjonowania w zadeklarowanych miejscach sprzedaży towarów w systemie Tax Free także innych podmiotów, czy też oznaczenia miejsca sprzedaży towarów w systemie Tax Free zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r.¹³ Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że podatnicy deklarujący zamiar dokonywania sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free są z reguły podmiotami znanymi organowi podatkowemu, którzy wcześniej zostali poddani weryfikacji w momencie rejestracji, czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych. Analiza w zakresie dostosowania lokalu do danego asortymentu dokonywana jest w momencie rejestracji danego podatnika do celów ptu. Podatnicy, co do zasady, w momencie rozpoczęcia dostawy w systemie Tax Free nie zgłaszają zmian w zakresie prowadzonej działalności. W przypadku dokonania ewentualnych zmian, wszystkie zmienione i wątpliwe okoliczności sprawdzane są na podstawie dostępnych baz danych. Sam fakt zgłoszenia sprzedaży w systemie Tax Free, bez

¹² W ramach czynności weryfikacyjnych analizowano: okres prowadzenia działalności gospodarczej, fakt posiadania kasy rejestrującej, czy też osiągniętą wartość sprzedaży. W przypadkach nieosiągnięcia obrotu za poprzedni rok podatkowy na poziomie min. 400 tys. zł przywoływano wyrok NSA I FSK 1398/14 oraz wyrok TSUE C-307/16.

¹³ Rozporządzenie w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej, a także określenia niezbędnych danych, które powinien zawierać dokument będący podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 521).

jednoczesnych zmian w zakresie prowadzonej działalności, nie jest obciążony ryzykiem podatkowym i nie stanowi podstawy do sporządzania odrębnych analiz w tym zakresie.

Spośród 24 podmiotów, które zadeklarowały zamiar sprzedaży w procedurze Tax Free jeden podmiot, w ramach ryzyka rejestracji, został zakwalifikowany do podmiotów wysokiego ryzyka. W podmiocie tym przeprowadzono opisane wcześniej czynności sprawdzające.

Natomiast w ramach segmentacji ogólnej¹⁴ jeden podmiot został zakwalifikowany do podmiotów wysokiego ryzyka (podatnik nie rozpoczął sprzedaży w procedurze Tax Free), natomiast 11 podmiotów, jako podmioty średniego ryzyka. Wobec podmiotów tych przeprowadzono od trzech do 16 czynności sprawdzających.

Według wyjaśnienia Naczelnik US, informacje dotyczące stwierdzonych ryzyk, w odniesieniu do podatników deklarujących zamiar dokonywania sprzedaży w systemie Tax Free, nie były przekazywane do innych instytucji.

(akta kontroli Tom I str. 16-25, 49-59, 197-333)

2.5. W okresie objętym kontrolą Urząd skierował do NUCS dwa wnioski o podjęcie kontroli celno-skarbowej.

Pismem z dnia 21 listopada 2017 r. Naczelnik US zwrócił się do NUCS o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okres 2013-2014. Podstawą skierowania wniosku były ustalenia kontroli podatkowej prowadzonej przez Lubelski Urząd Skarbowy w Lublinie u innego podatnika, będącego kontrahentem podmiotu objętego wnioskiem o przeprowadzenie kontroli. W odpowiedzi z dnia 24 listopada 2017 r. NUCS poinformował, iż wszczęcie kontroli celno-skarbowej za lata 2013-2014 zaplanowano jeszcze w 2017 r., jednak kontrolę u wskazanego podatnika rozpoczęto dopiero w dniu 19 lutego 2018 r., w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku od towarów i usług za październik 2013 r., którą zakończono w dniu 13 września 2018 r. Po przeprowadzeniu kontroli NUCS wydał w dniu 1 sierpnia 2019 r. decyzję Nr 308000-CKK-2.4103.2.2018.45, którą określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za październik 2013 r. w wysokości 129,5 tys. zł oraz kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 0 zł (wg deklaracji ww. kwoty wynosiły 0 zł i 18,6 tys. zł). Od powyższej decyzji strona złożyła odwołanie w dniu 20 sierpnia 2019 r. Również 19 lutego 2018 r. NUCS rozpoczął u podatnika kontrolę przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2014 r., która do dnia 4 września 2019 r. nie została zakończona. W ramach postępowania zakończonego decyzją podatkową stwierdzono, że w firmie podatnika wystawiono dokumenty Tax Free na rzecz osób, które nie były faktycznymi nabywcami towarów wymienionych w tych dokumentach. Ustalono, że dane podróżnych nabywających towary w ramach procedury Tax Free były wykorzystywane do wystawiania innych dokumentów Tax Free. Osoby przesłuchane w charakterze świadków, których dane widniały na dokumentach Tax Free, nie potwierdziły nabycia części towarów. Ustalono, że pracownicy wypisywali dokumenty Tax Free na polecenie jednej osoby, która również zajmowała się odbiorem podatku wynikającego z tych dokumentów. W toku kontroli ustalono, że kontrolowany podmiot pełnił w utworzonym łańcuchu dostaw rolę „brokera”, którego rolą jest ubieganie się o zwrot ptu, który na wcześniejszym etapie transakcji nie został zapłacony, gdyż w łańcuchu transakcji występował „znikający podatnik”.

¹⁴ Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność (dalej: segmentacja ogólna), stanowiąca załącznik nr 3 do Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej.

Wnioskiem z dnia 1 grudnia 2017 r. Naczelnik US zwróciła się do NUCS o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okres od 1 marca 2012 r. do 31 lipca 2013 r. Podstawą skierowania wniosku były ustalenia poczynione przez: Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie, Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Mysłowicach w ramach kontroli u podatników, będących kontrahentami podmiotu objętego wnioskiem, wskazujące na udział tego podmiotu w transakcjach karuzelowych zmierzających do wyłudzenia zwrotu ptu. Pismem z dnia 24 stycznia 2018 r. NUCS poinformował Urząd o wszczęciu z dniem 23 stycznia 2018 r. kontroli celno-skarbowych w zakresie ptu za okres: III-XI.2012 r. oraz XII.2012 r. – X.2013 r. Na dzień 4 września 2019 r. obydwie kontrole były w toku. Jak poinformowała Naczelnik US podatek ten objęty był stałym monitoringiem. W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 października 2019 r. wobec podatnika przeprowadzono 65 czynności sprawdzających (w tym: 39 w okresie objętym kontrolą, również weryfikujące otrzymane informacje sygnałne) i cztery kontrole podatkowe. W trakcie czynności sprawdzających za okresy 2017-2019 nie zidentyfikowano dowodów potwierdzających udział podatnika w oszustwach karuzelowych. Naczelnik Urzędu wymieniała się z UCS informacjami dotyczącymi podatnika. Naczelnik UCS poinformował Urząd, że rozstrzygnięcia spraw za wcześniejsze okresy rozliczeniowe będzie pomocne przy podjęciu decyzji o ewentualnym wszczęciu kontroli za inne okresy rozliczeniowe.

Obydwa wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowych uzasadniono podejrzeniem uczestnictwa wskazanego podmiotu w transakcjach karuzelowych zmierzających do wyłudzeń w podatku od towarów i usług.

(akta kontroli Tom I str. 334-390)

2.6. W okresie objętym kontrolą nie obowiązywały w Urzędzie porozumienia (procedury), ustalone przez Naczelnika US (lub DIAS w Lublinie), dotyczące cyklicznej wymiany informacji pomiędzy Urzędem a UCS, mającej na celu ograniczenie nadużyć z wykorzystaniem systemu Tax Free, obejmujących m.in. wskazywanie przypadków:

- przewozu znacznych ilości i wartości towarów, ewidentnie w celach handlowych,
- wywozu towarów, których wartość wg dokumentów Tax Free znacząco przekracza wartość rynkową towarów,
- zidentyfikowanych sprzedawców innych branż, niż towar sprzedawany i wywożony za dokumentami Tax Free,
- powzięcia wątpliwości w zakresie rzetelności zawieranych transakcji,
- podejrzenia wystawiania *in blanco* dokumentów Tax Free przez sprzedawcę.

2.6.1. W dniu 11 lutego 2016 r. ICBP, IS w Lublinie oraz UKS w Lublinie zawarły porozumienie, na podstawie którego Urząd otrzymał od ICBP osiem miesięcznych zestawień „Zwrot VAT dla podróżnych”, zawierających informacje o nieprawidłowościach stwierdzonych w trakcie kontroli celnych związanych z wywozem towarów w procedurze Tax Free¹⁵. Sposób postępowania z tymi dokumentami został wypracowany na skutek analizy danych przekazanych za I półrocze 2016 r. W wyniku tej analizy stwierdzono, że przekazywane zestawienia zawierają błędy m.in. w nazwach firm, adresach, numerach NIP¹⁶, oznaczeniach i numerach porządkowych dokumentów Tax Free, czy też właściwości miejscowej urzędu skarbowego. Po dodatkowej weryfikacji, do 33 podmiotów wystosowano wezwania o udzielenie informacji dotyczących kwestionowanych Tax Free. Na podstawie odpowiedzi udzielonych przez 32 podatników ustalono, że w 22

¹⁵ Informacje dotyczyły okresu od grudnia 2016 r. (przekazana w styczniu 2017 r.) do lipca 2017 r.

¹⁶ Numer identyfikacji podatkowej.

przypadkach kupujący nie odebrali należności podatkowej z tytułu wystawionego dokumentu. W 10 przypadkach podatnicy poinformowali o zwrocie ptu podróżnemu, z czego jedynie w dwóch przypadkach w pełnej kwocie zwrotu, pomimo stwierdzenia przez funkcjonariuszy celnych nieprawidłowości¹⁷. W trzech przypadkach podatnicy zaprzeczyli wystawieniu takich dokumentów powołując się na stosowanie w swoich firmach innej numeracji tych dokumentów. Mając na względzie wyniki podjętych czynności oraz zaangażowane zasoby finansowo-kadrowe (w tym koszty wezwań) stwierdzono, że osiągnięte efekty były niewspółmierne do nakładów poniesionych przez Urząd. Biorąc pod uwagę również, że sprzedawca może dokonać zwrotu w terminie trzech miesięcy po miesiącu dokonania zakupu oraz zastosowania stawki 0% w terminie 10 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy; Naczelnik US podjęła decyzję, że wpływające do Urzędu informacje dotyczące nieprawidłowości związane z Tax Free należy przekazywać bezpośrednio do komórek merytorycznych w zakresie ptu, które mogą wykorzystać te informacje w trakcie realizowanych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, natomiast w Samodzielnym Referacie Analiz i Planowania (AP) mogą być traktowane jako źródło informacji i danych w przypadku podjęcia czynności analitycznych wobec konkretnych podatników.

Pismem z dnia 28 sierpnia 2017 r. IAS poinformowała Urząd, że w związku z konsolidacją służb skarbowych i celnych, ustalenia podjęte na spotkaniu przedstawicieli ICBP, IS w Lublinie i UKS w Lublinie straciły ważność, a ostatnie zestawienie o nieprawidłowościach stwierdzonych w trakcie kontroli celnych związanych z procedurą Tax Free dotyczyło lipca 2017 r. W okresie objętym kontrolą nie obowiązywały w Urzędzie inne porozumienia dotyczące wymiany informacji pomiędzy Urzędem a UCS.

W analogicznym okresie Naczelnik US otrzymał siedem informacji sygnałnych, bazujących na dokonywanych przez funkcjonariuszy celnych odprawach towarów w procedurze Tax Free, opisujących ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Cztery informacje przekazał Urząd Skarbowy w Przemysłu, natomiast trzy informacje UCS. Informacje dotyczyły m.in. okazania przy wywozie towarów dokumentów Tax Free zawierających pokwitowanie odbioru ptu, przewożenia dokumentów Tax Free wystawionych na inne osoby niż podróżny, podejrzenia zawyżenia cen towaru sprzedawanego za dokumentami Tax Free, czy też przedstawienia do odprawy granicznej dokumentu Tax Free o tym samym numerze w dwóch oddziałach celnych. Informacje wykorzystano następująco:

- dwie informacje dotyczące jednego podatnika Urząd zweryfikował w trakcie czynności sprawdzających, które koncentrowały się na formalno-rachunkowej poprawności złożonych deklaracji oraz dokumentów stanowiących podstawę ich sporządzenia – nieprawidłowości nie stwierdzono;
- w jednym przypadku, wobec podatnika przeprowadzono kontrolę podatkową, w trakcie której stwierdzono udział podatnika w łańcuchu dostaw z występowaniem tzw. „znikającego podatnika”, służących do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. Kontrola wykazała zawyżenie zwrotu ptu o kwotę 59,7 tys. zł. Po zakończeniu kontroli podatnik złożył korektę deklaracji VAT-7 zgodną z ustaleniami kontroli;
- w jednym przypadku, wobec podatnika wskazanego w informacji sygnałnej przeprowadzono czynności sprawdzające za miesiące, których dotyczyły wymienione w tej informacji trzy dokumenty Tax Free. Ustalono, że podatnik właściwie zastosował stawkę 0% w stosunku do dwóch z nich, natomiast trzeci dokument nie był ujęty w pobranych od podatnika rejestrach, jak również w systemie

¹⁷ Podmioty te złożyły stosowną korektę deklaracji na kwoty: 11,04 zł i 15,71 zł.

„Zwrot VAT dla podróżnych”. Wobec powyższego, uznano ryzyko wystąpienia uszczerpków podatkowych jest znikome;

- w dwóch przypadkach, informacje dotyczyły podejrzenia zawyżenia wartości towarów. W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że wywóz tych towarów został potwierdzony przez służbę celno-skarbową i zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 29 czerwca 2017 r. (syng. akt I FSK 2030/15) otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z potwierdzeniem urzędu celnego prawidłowości – pod względem formalnym i materialnym – wywozu sprzedanego towaru poza terytorium UE, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu ptu oraz zastosowania stawki 0% od dostawy towaru, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu. Naczelnik Urzędu poinformowała, że wobec jednego z podatników przeprowadzono w okresie objętym kontrolą 12 czynności sprawdzających i jedną kontrolę podatkową, w trakcie których nie zidentyfikowano dowodów potwierdzających jego udział w oszustwach karuzelowych;

- w jednym przypadku, dotyczącym odmowy potwierdzenia wywozu towaru, odstąpiono od podjęcia działań wobec podatnika, z uwagi na znikome ryzyko zastosowania przez przedsiębiorcę stawki ptu 0% od dokumentów Tax Free, na których służba celno-skarbowa nie potwierdziła wywozu towaru oraz gdy takie dokumenty nie zostały ujęte w rejestrze „Zwrot VAT dla podróżnych”.

(akta kontroli Tom I str. 16-25, 49-59, 334-502)

2.6.2. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających Urząd przekazał do NUCS trzy informacje na temat ryzyka wystąpienia nieprawidłowości związanych z procedurą Tax Free. W dwóch przypadkach, podatnicy sprzedawali swój asortyment: olej silnikowy oraz wózki i foteliki samochodowe, których ilość wskazywała na przeznaczenie handlowe. W trzecim przypadku, po przeprowadzeniu analizy strony internetowej podatnika stwierdzono, że podatnik świadczy usługę dostawy towaru do Brześcia (Białoruś), a zamawiający płaci przy odbiorze towaru tylko wartość netto. Dla każdego rodzaju asortymentu podana była cena usługi i numer telefonu (najczęściej białoruski), który w ocenie Naczelnika US należał do osoby specjalizującej się w przewozie określonego asortymentu. Przy piśmie wskazano pięciu podróżnych, których częstotliwość przekroczeń granicy oraz deklarowane ilości wyspecjalizowanego dla siebie asortymentu wskazywały, że przewóz ten nie miał charakteru okazjonalnego i nie był przeznaczony na cele osobiste. W ocenie Naczelnika US, osób tych nie można uznać za podróżnych, lecz za osoby prowadzące działalność gospodarczą w ramach której się przemieszczają.

Na pytanie o niewielką liczbę informacji przekazanych do NUCS, wskazujących na ryzyko nieprawidłowego stosowania procedury Tax Free, Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że dostęp do rejestru „Zwrot VAT dla podróżnych”, z udostępnieniem danych dotyczących podróżnych, tut. organ podatkowy ma od marca 2019 r. Nie mniej jednak, w świetle aktualnego orzecznictwa (przytoczony wcześniej wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2017 r.), ewentualne stwierdzenie przewozu przez podróżnych towarów w ilościach hurtowych nie stanowi podstawy do odmowy skorzystania przez podatnika z prawa do objęcia transakcji stawką 0%. Ewentualne analizy i wytypowanie takich transakcji nie doprowadziłyby do stwierdzenia uszczerpków podatkowych, a tym samym byłoby nieefektywne. Prowadzenie takich analiz byłoby nieuzasadnione również ze względu na to, że Służba Celno-Skarbowa, mając dostęp do ww. systemów teleinformatycznych, może dokonywać takich analiz we własnym zakresie.

(akta kontroli Tom I str. 49-59, 503-513)

2.7. W Urzędzie zapewniono dostęp do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” jednemu pracownikowi¹⁸ – w roli „RejestrUS” – od dnia 20 lutego 2018 r. oraz sześciu pracownikom¹⁹ – w roli „Centralny_ZAOiL”²⁰ – od dnia 8 kwietnia 2019 r. Jak poinformowała Naczelnik US, nie wystąpiła potrzeba pozyskiwania danych z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” pod nieobecność upoważnionego pracownika. Praca Urzędu była tak organizowana, żeby dane z tego systemu były pozyskiwane w trakcie obecności pracownika z odpowiednim dostępem. Naczelnik US nadmieniła, że w trakcie kontroli NIK (w dniu 11 września 2019 r.), Urząd wystąpił o nadanie uprawnień do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” kolejnym czterem pracownikom Urzędu.

Dane z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” wykorzystano w przypadku 13 kontroli oraz 60 czynności sprawdzających, natomiast z systemu „ZAOiL” przy 10 kontrolach i jednej czynności sprawdzającej. Naczelnik US poinformowała, że dane z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” wykorzystywane były w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Odrębne analizy, poza wymienionymi procedurami nie były przeprowadzane. Dane z ww. systemu były wykorzystane do ustalenia charakteru zawartych transakcji w systemie Tax Free i miały wpływ na treść wydawanych rozstrzygnięć w stosunku do podatników uczestniczących w procedurze wyłudzeń ptu z wykorzystaniem procedury Tax Free. Dane z rejestru „Zwrot VAT dla podróżnych” (w zakresie wystawionych dokumentów Tax Free) weryfikowano z danymi z Komendy Głównej Straży Granicznej (w zakresie przekroczeń granicy, wartościach wywożonych przez nich towarów, możliwości przebywania na terytorium RP w konkretnych datach, godzinach), dla których dokumenty Tax Free były wystawione.

Naczelnik Urzędu poinformowała, że do lutego 2018 r. urzędy skarbowe mogły pozyskać dane z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” (poprzez pocztę elektroniczną) w formie plików tekstowych zawierających: NIP, nazwę podatnika, datę i godzinę odprawy, nr i kod dokumentu Tax Free, odrębnie dla każdego miesiąca, co umożliwiało jedynie sprawdzenie, czy dany dokument Tax Free został zaewidencjonowany w systemie. Od lutego 2018 r. Urząd ma pełny dostęp do tego systemu z możliwością poboru plików w różnych formatach (m.in. csv), jednak do marca 2019 r. pobierane pliki nie zawierały numeru paszportu oraz imienia i nazwiska podróżnego.

(akta kontroli Tom I str. 16-25, 49-59)

2.8. W związku z dyspozycją Ministerstwa Finansów²¹ Urząd przeprowadził wśród sprzedawców towarów w systemie Tax Free akcję informacyjną w zakresie stosowania procedury Tax Free. Ministerstwo zwróciło się o poinformowanie sprzedawców, iż w przypadku sprzedaży podróżnym towarów w ilościach wskazujących na przeznaczenie handlowe wywóz takich towarów nie będzie potwierdzany przez organy celne na dokumentach Tax Free. Wskazało również, że definicja bagażu osobistego (art. 56 ust. 5 upu) wskazuje, iż istnieje swoiste ograniczenie co do ilości towarów wywożonych przez podróżnego, a przewożone w tym bagażu towary nie mogą mieć przeznaczenia handlowego. W ramach tej akcji na stronie internetowej Urzędu²² zamieszczono ogłoszenie informacyjne,

¹⁸ Z Trzeciego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-3) – rola w systemie „Rejestr US”.

¹⁹ Dwie osoby z Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, Podatków Majątkowych i Sektorowych oraz Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier (SPV), dwie osoby z Działu Kontroli Podatkowej oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej (SKP) oraz po jednej osobie z: Pierwszego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1) i Trzeciego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-3).

²⁰ Prowadzony przez Straż Graniczną system „Archiwum Odpraw i Legitymowań ZSE6” (dalej: ZAOiL), zintegrowany z systemem „Zwrot VAT dla podróżnych”.

²¹ Pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Podatków od Towarów i Usług nr PT2.8143.14.2017.BDDF.71 z dnia 28 lutego 2017 r., przekazane do Urzędu w dniu 9 marca 2017 r. za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej w Lublinie.

²² <http://www.lubelskie.kas.gov.pl/urzad-skarbowy-w-bialej-podlaskiej>

a w stosunku do podatników, którzy poinformowali Urząd o przysługującym zwrocie podatku z tytułu sprzedaży, wysłano komunikaty informacyjne. W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie podejmował innych czynności (niż opisana akcja informacyjna), mających na celu poinformowanie podatników ptu w zakresie prawidłowego stosowania procedury Tax Free.

(akta kontroli Tom I str. 514-518)

2.9. W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu nie uczestniczyli w szkoleniach dotyczących funkcjonowania procedury Tax Free. Jak poinformowała Naczelnik US pracownicy poszerzają swoją wiedzę poprzez samodoskonalenie się (czytanie literatury fachowej, analizę interpretacji i orzecznictwa, wymianę wzajemnych doświadczeń, w tym również zdobytych przez inne organy). Naczelnik Urzędu nadmieniła, że procedura Tax Free funkcjonuje w systemie prawnym od 1993 r., a przepisy obowiązujące w tym zakresie nie uległy istotnym zmianom, w związku z powyższym nie wystąpiła potrzeba przeprowadzania szkoleń, a Urząd nie zgłaszał do DIAS w Lublinie potrzeb udziału pracowników US w szkoleniach z procedury Tax Free.

(akta kontroli Tom I str. 16-25, 49-59)

3.1. W okresie objętym kontrolą czynności sprawdzające przeprowadzono wobec odpowiednio: 12 w 2017 r., 35 w 2018 r. i 13 w I półroczu 2019 r. podatników podatku od towarów i usług dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. Czynnościami tymi objęto odpowiednio: 6%, 19% i 8% liczby podmiotów deklarujących dostawę towarów w procedurze Tax Free.

W analogicznym okresie kontroli podatkowej poddanych zostało 13 podatników korzystających z procedury Tax Free (po sześciu w 2017 i 2018 r. oraz jeden w I półroczu 2019 r.). Stanowiło to odpowiednio: 3% (w latach 2017 i 2018) oraz 0,5% (w I półroczu 2019 r.) ogółu podmiotów korzystających z procedury Tax Free.

Dwudziestu podatników deklarujących najwyższe wartości dostawy towarów w procedurze Tax Free, wykazało sprzedaż tego rodzaju na łączną kwotę: 238 359,7 tys. zł w 2017 r., 174 948,3 tys. zł w 2018 r. oraz 83 094,5 tys. zł w I półroczu 2019 r., co stanowiło odpowiednio: 85,1%, 82,4% i 83,7% łącznej wartości zadeklarowanej dostawy towarów w ramach Tax Free.

Z wstępnej oceny ryzyka za okres od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2019 r. dokonanej w trakcie kontroli NIK w aplikacji WRO-system wynika, iż spośród ww. 20 podatników: 11 to podmioty o wysokim ryzyku, dwa o podwyższonym, zaś siedem o akceptowalnym.

W okresie objętym analizą, wobec trzech podatników nie przeprowadzono czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych, w trakcie których badaniem objęto dokumenty sprzedaży w systemie Tax Free. W stosunku do pozostałych podatników, przeważnie przeprowadzono jednokrotnie czynności sprawdzające (za jeden miesiąc), a w niektórych przypadkach kontrolę podatkową (przeważnie jedną).

Naczelnik Urzędu poinformowała, że wobec tych podatników przeprowadzono inne procedury weryfikacyjne, które nie zostały uwzględnione w tabelach przedłożonych kontrolującemu, gdyż w ich trakcie nie weryfikowano dokumentów Tax Free. Naczelnik nadmieniła, że według ustaleń Urzędu wielkość sprzedaży w procedurze Tax Free nie stanowi samoistnego czynnika ryzyka wystąpienia uszczupień podatkowych. Biorąc pod uwagę utrwaloną linię orzecniczą, potwierdzenie na dokumentach Tax Free faktu wywozu towarów praktycznie gwarantuje podatnikowi prawo do skorzystania ze stawki 0%. Z kolei doświadczenia wynikające z przeprowadzonych procedur weryfikacyjnych nie wskazują na istotne ryzyko ujmowania w deklaracjach sprzedaży z dokumentów Tax Free na których nie

zostałby potwierdzony wywóz poza granice UE. Tym samym samo prowadzenie sprzedaży w systemie Tax Free bez jednoczesnych nieprawidłowości w zakresie nabyć w łańcuchu dostaw w którym uczestniczy nieistniejący lub znikający podatnik, nie stanowi istotnego ryzyka udziału w oszustwie podatkowym. W związku z powyższym w pełni uzasadnione jest uwzględnianie w toku typowania do czynności sprawdzających wszystkich zidentyfikowanych czynników ryzyka, bez nieuzasadnionego nadawania priorytetu wysokości sprzedaży w systemie Tax Free.

W latach 2017-2019 (I półrocze), wobec podmiotów uczestniczących w systemie sprzedaży Tax Free Naczelnik US wydał 34 decyzje na łączną kwotę 5 875,2 tys. zł uszczuplenia podatkowego²³, z których: dziewięć decyzji na łączną kwotę 1 172,1 tys. zł było prawomocnych, jedna rozpatrywana była przez organ odwoławczy, natomiast 24 decyzje były przedmiotem postępowania sądowno-administracyjnego. W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły przypadki uchylecia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji Naczelnika Urzędu, wydanej wobec podatnika ptu, uczestniczącego w systemie sprzedaży Tax Free.

(akta kontroli Tom I str. 7-12, 49-59, Tom II str. 1-199)

3.2. W latach 2017-2019 (I półrocze) Urząd nie otrzymał od DIAS (wcześniej DIS) lub MF specjalistycznych wytycznych dotyczących sposobu i zakresu prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych u podatników ptu dokonujących sprzedaży towarów w ramach procedury Tax Free.

(akta kontroli Tom I str. 49-59)

3.3. Kwota uszczuplenia podatkowego stwierdzonego w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w stosunku do podatników ptu dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free wyniosła w kontrolowanym okresie 7,7 tys. zł, z czego: 4,4 tys. zł w wyniku czynności przeprowadzonych w 2017 r., 0,6 tys. zł w 2018 r. oraz 2,7 tys. zł w I półroczu 2019 r.

W wyniku analizy próby badawczej czynności sprawdzających przeprowadzonych wobec 12 podatników dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free stwierdzono, że w jednym przypadku przesłanką do podjęcia czynności sprawdzających były informacje przekazane przez Urząd Celný w Białej Podlaskiej o nieprawidłowościach stwierdzonych podczas kontroli wywozu towarów na podstawie dokumentu „Zwrot VAT dla podróżnych”. W pozostałych przypadkach typowanie podatników do czynności sprawdzających następowało na podstawie przeprowadzonych analiz: indywidualnych lub grupowych, w ramach których sprzedaż w procedurze Tax Free nie stanowiła elementu analizy. W trakcie czynności sprawdzających pracownicy Urzędu weryfikowali dokumenty Tax Free w zakresie: zgodności wykazanych kwot podatku należnego z kwotami podatku na załączonych paragonach fiskalnych, faktu potwierdzenia odbioru podatku przez podróżnego, daty wywozu i terminu otrzymania dokumentu Tax Free oraz prawidłowości potwierdzenia wywozu towaru poza granice UE w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”.

W dokumentacji z wszystkich 12 czynności sprawdzających wybranych do próby badawczej nie stwierdzono adnotacji świadczącej o przeprowadzeniu przez Urząd weryfikacji:

- czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu ptu od sprzedawcy (np. za pośrednictwem systemu ZAOiL);
- czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE (posiadanie Karty Stałego Pobytu w RP, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa);

²³ Uszczuplenie podatkowe rozumiane jako różnica pomiędzy kwotą (zobowiązania, zwrotu podatku) zadeklarowaną przez podatnika, a ustaloną przez Naczelnika Urzędu.

- czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towaru określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych;
- prawdziwości pieczęci i podpisów funkcjonariuszy innych państw członkowskich UE, przez które nastąpił wywóz towarów (np. za pośrednictwem IAS we Wrocławiu)²⁴;
- ewentualnego zawyżenia wartości towarów na dokumentach Tax Free, wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych.

Naczelnik US poinformowała, że każdorazowo pracownicy przeprowadzający czynności sprawdzające i kontrole podatkowe weryfikują dokumenty Tax Free pod kątem możliwości wykorzystania ich do nadużyć podatkowych. W przypadku wystąpienia w toku czynności sprawdzających wątpliwości co do rzetelności tych dokumentów (m.in. autentyczności pieczęci, przebywania podróżnych na terytorium RP, czy też zawyżenia wartości towarów) kierowane są wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej, a w przypadku stwierdzenia wywozu ilości wskazujących na cel handlowy przesyłane są informacje do Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej. W przypadku wystąpienia takich wątpliwości w toku kontroli podatkowej, prowadzone są odpowiednie czynności dowodowe. W żadnej z weryfikowanych spraw nie zidentyfikowano wątpliwości wskazujących na celowość podjęcia dodatkowych czynności weryfikacyjnych. Prowadzenie takich czynności bez istnienia uzasadnionych wątpliwości doprowadziłoby do nieefektywnego wykorzystania zasobów kadrowych, a w przypadku deklaracji z wykazanym zwrotem, również do nieuzasadnionego, a tym samym bezpodstawnego, przedłużenia terminu zwrotu podatku.

Naczelnik Urzędu nadmieniła, że zgodnie z art. 128 ust. 3 upu urząd celno-skarbowy potwierdza wywóz towaru na dokumencie Tax Free po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróznego zawartych w tym dokumencie z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. W ocenie Naczelnika US z faktu, że konkretny dokument został zarejestrowany w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” należy przyjąć, że tożsamość podróznego została zweryfikowana, że podróżny przebywał na terytorium RP, że pieczęcie na tym dokumencie są autentyczne. W związku z powyższym dodatkowa weryfikacja – w zakresie przebywania na terytorium RP, posiadania ewentualnej karty stałego pobytu, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa, prawdziwości pieczęci i podpisów stosowanych przez funkcjonariuszy celnych – wydaje się niecelowa.

(akta kontroli Tom I str. 7-12, 26-43, 49-59, 519-672)

3.4. W wyniku kontroli podatkowych przeprowadzonych w latach 2017-2019 (I półrocze) uszczuplenia podatkowe stwierdzone u podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free wyniosły łącznie 829 tys. zł, w tym: 488,1 tys. zł w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2017 r., 328,8 tys. zł – w 2018 r. oraz 12,1 tys. zł – w I półroczu 2019 r.

Spośród 10 kontroli podatkowych objętych badaniem w dwóch przypadkach przesłanką do podjęcia kontroli były informacje przekazane przez inne jednostki organizacyjne²⁵, w przypadku czterech kontroli przeprowadzonych wobec jednego podatnika, podstawą ich podjęcia były ustalenia z przeprowadzonych czynności sprawdzających u tego podatnika. W pozostałych czterech przypadkach podatników wytypowano do kontroli na podstawie analiz: grupowej lub indywidualnej, które nie obejmowały ryzyka sprzedaży w procedurze Tax Free.

²⁴ W dokumentacji z czynności sprawdzających nie odnotowano, czy towar został wywieziony przez polskie przejścia graniczne, czy przez przejścia graniczne innych państw członkowskich UE.

²⁵ Były to: Urząd Skarbowy w Sosnowcu i Urząd Celny w Przemysłu.

W przypadku pięciu kontroli, przeprowadzonych wobec dwóch podatników, stwierdzono udział tych podatników w łańcuchu obrotu towarem, w ramach którego wystąpił tzw. „znikający podmiot”. Na wcześniejszym etapie obrotu znikający podmiot nie deklarował podatku należnego od towarów i usług, co w momencie wystąpienia przez ostatni podmiot w tym łańcuchu, o zwrot ptu z tytułu zastosowania procedury Tax Free, powodowało powstanie nienależnego zwrotu podatku i uszczuplenia w budżecie państwa. Towar był zamawiany przez kilka osób, natomiast dokumenty Tax Free wystawiane były na jak największą liczbę innych osób, użyczających swoich danych osobowych, którzy wielokrotnie nie byli na terytorium RP w momencie dokonywania sprzedaży tj. w dacie i godzinie wystawienia paragonu z kasy fiskalnej. Takie dokumentowanie sprzedaży miało na celu upozorowanie pojedynczych zamówień.

W jednym przypadku, w trakcie kontroli podatkowej Urząd wystąpił o weryfikację autentyczności pieczęci potwierdzających wywóz towarów poza obszar UE organów celnych: Estonii, Finlandii i Łotwy²⁶. Łotewska administracja celna poinformowała, że na siedmiu dokumentach Tax Free figurujący podpis nie odpowiada podpisom funkcjonariuszy celnych pełniących ówczesnie służbę w punkcie kontroli celnej, a wskazane dokumenty nie zostały ujęte w rejestrze dokumentów Tax Free punktu kontroli celnej. Wobec braku potwierdzenia wyprowadzenia towarów poza obszar UE podatek złożył korektę deklaracji VAT-7 m.in. w zakresie zwrotu tego podatku o kwotę 12,1 tys. zł. Inna kontrola podatkowa wykazała, że podatek skorygował zwrot podatku do czterech wystawionych paragonów, natomiast nie skorygował zwrotu ptu w kwocie 0,5 tys. zł dokonanego do dokumentów Tax Free, powiązanych z tymi paragonami.

Jak poinformowała Naczelnik US, obowiązek informowania o precedensowych sprawach wynikał z pisemnych poleceń. Jednak nadużycia stwierdzone we wszystkich badanych sprawach były powszechnie znane pracownikom organów podatkowych, stąd nie było przesłanek do dodatkowego informowania o dokonanych ustaleniach innych jednostek i organów. Stwierdzone mechanizmy były już uprzednio opisane w ogólnodostępnym orzecznictwie sądowym.

(akta kontroli Tom I str. 7-12, 49-59, Tom II str. 2-758)

3.5. W trakcie 10 kontroli podatkowych wybranych do próby badawczej pracownicy Urzędu weryfikowali dokumenty Tax Free w zakresie: zgodności wykazanych kwot podatku należnego z kwotami podatku na załączonych paragonach fiskalnych, faktu potwierdzenia odbioru podatku przez podróżnego, daty wywozu i terminu otrzymania dokumentu Tax Free oraz prawidłowości potwierdzenia wywozu towaru poza granice UE w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych. W dokumentacji z tych kontroli nie stwierdzono natomiast adnotacji świadczącej o przeprowadzeniu przez pracowników Urzędu weryfikacji:

- czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu ptu od sprzedawcy (np. za pośrednictwem systemu ZAOiL) – w trzech przypadkach;
- czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE (posiadania Karty Stałego Pobytu w RP, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa) – we wszystkich 10 przypadkach;
- czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towaru określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych – w trzech przypadkach;

²⁶ Z pośrednictwem Działu Międzynarodowej Pomocy Administracyjnej w Sprawach Celnych Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu.

- prawdziwości pieczęci i podpisów funkcjonariuszy innych państw członkowskich UE, przez które nastąpił wywóz towarów (np. za pośrednictwem IAS we Wrocławiu)²⁷ – w ośmiu przypadkach;
- ewentualnego zawyżania wartości towarów na dokumentach Tax Free, wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych – w czterech przypadkach.

Wyjaśnienia Naczelnik Urzędu w zakresie nieprzeprowadzenia opisanej weryfikacji w ramach czynności sprawdzających i kontroli podatkowych były analogiczne i zostały przytoczone w pkt 3.3 wystąpienia pokontrolnego.

W badanej próbie 10 kontroli, w trzech przypadkach podatnicy po otrzymaniu protokołu kontroli złożyli korekty deklaracji VAT-7 na kwotę zwrotu ptu w łącznej wysokości 72,2 tys. zł, która była zgodna z ustaleniami kontroli podatkowych. W czterech przypadkach Urząd, po przeprowadzeniu kontroli podatkowych, wszczął postępowania podatkowe, które na dzień 10 września 2019 r. były w toku. W trzech przypadkach, przeprowadzone kontrole podatkowe nie wykazały nieprawidłowości.

(akta kontroli Tom I str. 49-59, Tom II str. 133-758)

3.6. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie były prowadzone kontrole w zakresie prawidłowości realizacji zadań w zakresie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych realizowanych wobec podmiotów dokonujących sprzedaży towarów w procedurze zwrotu podatku Tax Free.

(akta kontroli Tom I str. 49-59)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

IV. Wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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 Lublinie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Lublin, 30 grudnia 2019 r.

Kontroler
Wojciech Niemyski
Główny specjalista kontroli państwowej

Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Lis

.....
podpis

.....
podpis

²⁷ W dokumentacji z pozostałych kontroli podatkowych objętych badaniem nie odnotowano, czy towar został wywieziony przez polskie przejścia graniczne, czy przez przejścia graniczne innych państw członkowskich UE.