



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Rzeszowie

LRZ.410.021.03.2019

Pan
Paweł Husar
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarosławiu
ul. Przemysłowa 2A, 37-500 Jarosław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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 Jarosławiu ¹ ul. Przemysłowa 2A, 37-500 Jarosław
Kierownik jednostki kontrolowanej	Paweł Husar, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarosławiu ² , od 5 grudnia 2018 r. W okresie objętym kontrolą funkcję Naczelnika US uprzednio pełnił Grzegorz Pieszko od 1 marca 2017 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 2-3)</p>
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 10 stycznia 2020 r. (do dnia zakończenia czynności kontrolnych) 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 ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie
Kontroler	Maciej Pilecki, starszy inspektor k.p., upoważnienie do kontroli nr LRZ/172/2019 z 14 października 2019 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 1)</p>

¹ Dalej „Urząd” lub „US w Jarosławiu”

² Dalej „Naczelnik US”

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm. dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli w latach 2017-2018 w Urzędzie podejmowano działania dotyczące weryfikacji zasadności stosowania stawki VAT 0% przez podatników dokonujących sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free, nie były one jednak prawidłowe i adekwatne do wszystkich występujących ryzyk. Należyte działania zmierzające do właściwego ukierunkowania i prowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych, w szczególności wobec podatników dokonujących dostaw w ramach systemu Tax Free podjęto w Urzędzie od 2019 r. Powyższa ocena znajduje uzasadnienie zarówno w ustaleniach kontroli NIK, jak również w wynikach kontroli przeprowadzonej przez Izbę Administracji Skarbowej w Rzeszowie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Działalność analityczna Urzędu obejmowała prawidłowość rozliczeń podatkowych podmiotów dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free, a jej wyniki były wykorzystywane w typowaniu podatników do kontroli podatkowych i celno-skarbowych oraz czynności sprawdzających. Wyniki analiz przeprowadzonych przez pracowników komórki czynności analitycznych i sprawdzających⁵ wskazały na potrzebę przeprowadzenia kontroli podatkowych w 12 podmiotach⁶, a Urząd kontrolą objął sześć z nich, w tym na dzień 30 czerwca 2019 trzy nie zostały zakończone. Pięć wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych podmiotów deklarujących najwyższe kwoty dostaw w systemie Tax Free nie zostało zrealizowanych, wykonano jedynie czynności sprawdzające, przy czym w przypadku uzasadnienia czterech wniosków z 2017 r. wskazywano w szczególności dużą częstotliwość występowania podatników o zwroty podatku od towarów i usług w znacznych kwotach. NIK negatywnie ocenia brak wszczęcia przez Naczelnika US stosownej kontroli, pomimo wykonanej już w 2015 r. analizy podatnika otrzymującego największe zwroty podatku w ramach procedury Tax Free, wskazującej na zasadność przeprowadzenia kontroli podatkowej w tym podmiocie z uwagi na ryzyko nadużyć podatkowych. W latach 2017-2018 w podmiocie tym przeprowadzano jedynie czynności sprawdzające, a ich faktyczny zakres nie odpowiadał zakresowi wskazanemu w protokole. Urząd nie przeprowadzając kontroli we własnym zakresie, nie zawniósł również o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej do Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego. Taki wniosek został złożony dopiero w wyniku kontroli wewnętrznej przeprowadzonej w Urzędzie w 2019 r. przez Izbę Administracji Skarbowej w Rzeszowie.

Urząd identyfikował problemy dotyczące funkcjonowania systemu Tax Free i przekazywał je w odpowiedzi na prośby w tym zakresie formułowane przez Izbę Administracji Skarbowej w Rzeszowie.

Pracownicy US w Jarosławiu przeprowadzili łącznie czynności sprawdzające w 398 podmiotach oraz kontrole podatkowe u 16 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free. Łączna kwota uszczupień ujawniona przez pracowników Urzędu wyniosła 725 306 zł. Spośród 15 czynności sprawdzających poddanych kontroli, w trzech przypadkach czynności opisane w protokołach nie odpowiadały wskazanemu w nich zakresowi, a także wykraczały poza zakres przedmiotowy czynności sprawdzających wskazany w art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*⁷.

Kontrola przeprowadzona w 2019 r. w Urzędzie przez pracowników Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie wykazała istotne i znaczące uchybienia oraz

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną, jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej „SKA”

⁶ 26 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

zaniechania Naczelnika US w zakresie realizacji ustawowych zadań. Dotyczyły one czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych, w zakresie typowania i ich przeprowadzania pod kątem weryfikacji prawidłowości i rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania podatkiem VAT przez podatników deklarujących najwyższe wartości zwrotów tego podatku. Stwierdzono m.in., że organ podatkowy mając wiedzę dotyczącą kontrahentów, podatników rozliczających się w Urzędzie, która uzasadniała podjęcie czynności weryfikacyjnych, nie typował ich do wszczęcia procedury kontroli podatkowej; nie realizował wniosków o przeprowadzenie kontroli, co uzasadniał brakiem możliwości organizacyjnych; nie wszczynał własnych kontroli, pomimo otrzymania informacji o pozytywnych wynikach kontroli, przeprowadzonych przez inne organy u kontrahentów podatników pozostających we właściwości Urzędu; dokonywał zwrotów podatku VAT na znaczące kwoty mimo symptomów uzasadniających podjęcie czynności weryfikacyjnych; nie sygnalizował potencjalnych naruszeń sugerujących wystąpienie mechanizmów oszustw podatkowych, w celu wyeliminowania wyludzeń podatku VAT z wykorzystaniem Tax Free.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróznym

Opis stanu faktycznego

1. W 2017 r. w US w Jarosławiu liczba podmiotów deklarujących dostawę towarów, o której mowa w art. 129 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług*⁸ wynosiła 112 podmiotów, w 2018 r. 102 podmioty, natomiast w 2019 r. (I połowa) wyniosła 80 podmiotów.

Wartość zadeklarowanej przez nie dostawy towarów wyniosła łącznie 654 606 230 zł, w tym w 2017 r. - 323 753 892 zł, 2018 r. - 205 352 920 zł, w 2019 r. (I połowa) - 125 499 418 zł.

(akta kontroli str. 4)

1.1. W okresie objętym kontrolą w US w Jarosławiu nie dokonywano analiz ukierunkowanych wyłącznie na ryzyko nieprawidłowości w zastosowaniu stawki VAT 0% przez podatników będących sprzedawcami towarów w ramach systemu Tax Free.

Przeprowadzono analizę ogólną mającą na celu diagnozowanie tendencji w zakresie sprzedaży towarów podróznym w różnych okresach oraz relacji tej sprzedaży do prowadzonego eksportu towarów. Analiza została przeprowadzona w odpowiedzi na pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie. Porównano w niej pierwsze kwartały 2017 i 2018 roku. Z analizy wynikało, że:

- liczba podmiotów deklarujących sprzedaż w procedurze Tax Free w 2018 r. zmniejszyła się w stosunku do 2017 r. z 93 do 74 (80% wartości z 2017 r.),
- łączna kwota zadeklarowanej sprzedaży Tax Free zmniejszyła się z 84 631 952 zł do 47 448 296 zł (56% wartości z 2017 r.),
- liczba podmiotów deklarujących eksport zmniejszyła się z 51 do 49 (96% wartości z 2017 r.),

⁸ Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.

- łączna kwota zadeklarowanego eksportu wzrosła do 28 012 633 zł z 20 006 631 zł (140% wartości z 2017 r.).

Analiza wykazała, że spadek deklarowanej sprzedaży Tax Free nie został w całości zrównoważony wzrostem eksportu. Niemniej stwierdzono, że polityka uszczelnienia Tax Free przynosi pozytywne skutki a być może w dłuższej perspektywie, przy kontynuowaniu polityki, będzie można zaobserwować dalszy wzrost eksportu w stosunku do sprzedaży Tax Free.

W Urzędzie posiadano jedno stanowisko z dostępem do systemu Zwrot VAT dla podróżnych⁹ oraz dwa stanowiska z dostępem do Zintegrowanego Archiwum Odpraw i Legitymowania¹⁰. Mogły być one wykorzystywane do potwierdzenia zdarzenia, dotyczącego danego podatnika lub podróżnego.

Naczelnik US wyjaśnił, że *nie było jednak możliwe z wykorzystaniem tych systemów wykonać analiz, dających podstawę do ustalenia nieprawidłowości w stosowaniu stawki VAT 0 %, skutkujących wytypowaniem podatnika do objęcia czynnościami sprawdzającymi lub kontrolnymi. Analizom poddawano także podatników występujących o zwrot podatku, w związku z dokonywanymi przez nich dostawami w ramach procedury Tax Free (m.in. pod kątem wartości wykazywanych dostaw, pojawienia się grup asortymentowych świadczących o możliwości wystąpienia zwiększonego ryzyka nieprawidłowości podatkowych lub działań niecharakterystycznych dla danego podmiotu gospodarczego).*

W wyniku tych czynności pracownicy Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających skierowali do Referatu Kontroli Podatkowej Urzędu¹¹ 26 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych/czynności sprawdzających (wobec 12 podmiotów) i cztery wnioski do PUCS w Przemysłu¹² o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowych (wobec trzech podmiotów).

Spośród 26 wniosków, osiem oczekuje na realizację, z tego: sześć dotyczy jednego podmiotu, w którym obecnie przeprowadzana jest kontrola za inne okresy, w jednym przypadku spółka została zlikwidowana, a w jednym kontrola nie została przeprowadzona. W pozostałych przypadkach zostało przeprowadzonych osiem kontroli podatkowych, w odniesieniu do pięciu wniosków kontrole podatkowe nie zostały jeszcze zakończone. W stosunku do pięciu wniosków nie zostały przeprowadzone kontrole podatkowe, lecz przeprowadzono czynności sprawdzające. W przypadku czterech z nich (z 2017 r.) zwrócono się do Referatu Kontroli Podatkowej o objęcie podatników kontrolą z uwagi na częste ich występowanie o zwrot VAT w znacznych kwotach i konieczność monitorowania ich działalności, wiarygodności kontrahentów, zakresu prowadzonej działalności oraz asortymentu oferowanego towaru. Wskazywano, iż w przypadku obiektywnych czynników uniemożliwiających przeprowadzenie pełnej kontroli, należało przeprowadzić czynności sprawdzające. Wnioski te dotyczyły podatników znajdujących się w grupie 20 podmiotów deklarujących najwyższe dostawy w ramach systemu Tax Free.

Spośród 20 podmiotów generujących największe zwroty podatku w procedurze Tax Free¹³ wnioskami objęto osiem z nich, w tym kontrolami podatkowymi – cztery.

(akta kontroli str. 5-61, 86-90, 923, 932-991)

Z zapisów korzystania z aplikacji e-Orus – Ewidencja czynności sprawdzających wynika, że w kontrolowanym okresie przeprowadzono 398 czynności

⁹ Dalej „R30”

¹⁰ Dalej „ZAOIL”

¹¹ 12 wniosków w 2017 r., dwa wnioski w 2018 r. oraz 12 wniosków w 2019 r.

¹² Jeden wniosek z 2017 r. oraz trzy wnioski z 2019 r.

¹³ Stan na 30 czerwca 2019 r.

sprawdzających w podmiotach deklarujących sprzedaż Tax Free, a ustalona kwota uszczupień wyniosła 270 969 zł.

(akta kontroli str. 6-13, 62-85)

Kontrola przeprowadzona przez pracowników Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie¹⁴ w zakresie typowania podatników do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych oraz prawidłowości wykorzystania informacji będących w posiadaniu Urzędu wykazała m.in., że: Urząd nieprawidłowo typował podmioty do czynności sprawdzających, nie wykorzystywał lub wykorzystywał w bardzo ograniczonym zakresie informacje pochodzące od innych organów, dotyczące możliwych oszustw podatkowych popełnianych przez podmioty pozostające we właściwości Urzędu oraz nie kierował ich na drogę procedur weryfikacyjnych.

(akta kontroli str. 864-910)

1.2. W odpowiedzi na prośbę IAS z 14 grudnia 2017 r. o wskazanie problemów, jakie pojawiają się w przypadku weryfikacji (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa) rozliczeń sprzedawców dokonujących sprzedaży towarów podróżnym w ramach procedury Tax Free oraz propozycji ich rozwiązania, Urząd wskazał następujące problemy:

- w przypadku korzystania z modułu rejestru R30 – uzyskiwane dane nie zawierają informacji odnośnie nieprawidłowości stwierdzonych w trakcie odprawy na granicy. Pełne dane można zyskać jedynie na piśmie wniosek Naczelnika US do PUCS. Powyższe wydłuża weryfikację dostaw,
- w module rejestru R30 kolumna z nagłówkiem „Wysoka wartość/asortyment/uwagi”, dane te w informacji zwrotnej otrzymanej przez Urząd są niewidoczne,
- ogólne wskazanie asortymentu, jako grupy rodzajowej utrudnia wychwycenie dokumentów, na których jest towar wrażliwy, który jest przedmiotem zainteresowania Urzędu oraz ustalenia podmiotów, które ten towar sprzedają w procedurze Tax Free.

Problemy dotyczące funkcjonowania systemu Tax Free zgłoszono¹⁵ Dyrektorowi IAS w Rzeszowie pismem z dnia 19 marca 2018 r. Informowano, że problem z prawidłowym stosowaniem procedury Tax Free zaobserwowano w ramach kontroli podatkowej prowadzonej już w 2014 r. w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT wobec podmiotu, dokonującego dostaw w ramach procedury Tax Free. W związku z powyższym, w piśmie kierowanym w tym czasie do Urzędu Celnego w Przemyślu, sygnalizowano m.in. dokonywanie sprzedaży towarów w ilościach handlowych w ramach procedury Tax Free. Wnioskowano również o wystąpienie przez Urząd Celny do ukraińskiej administracji celnej celem potwierdzenia, czy towary wykazane na dokumentach Tax Free zostały wwieziane na teren Ukrainy. Wskazano także, że w sytuacji, gdy w trakcie kontroli podatkowej kontrolowany przedstawi dokument Tax Free, potwierdzony przez graniczny Oddział Celny stemplem z numeratorem oraz pieczęcią „Polska-Cło”, kontrolujący w świetle obowiązujących przepisów nie mają podstaw do kwestionowania 0% stawki podatku VAT. W świetle powyższego zaproponowano, aby funkcjonariusz celny przed potwierdzeniem wywozu towarów w systemie Tax Free stosownymi pieczęciami, dokonał weryfikacji jego wywozu. Zaznaczono, że weryfikacja ta powinna objąć przeznaczenie towaru oraz ilość, a także częstotliwość dokonywania wywozu. Podniesiono również, że jeżeli taka weryfikacja wykaże handlowe przeznaczenie

¹⁴ Dalej „IAS”

¹⁵ W odpowiedzi na pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia z dnia 13 marca 2018 r.

towarów w ramach tej procedury, to nie powinno się dokonywać urzędowego potwierdzenia wywozu takiego towaru w ramach wspomnianej procedury.

W przedmiotowym piśmie zwrócono również uwagę na problemy, jakie były efektem porównania informacji z Tax Free z danymi z Komendy Głównej Straży Granicznej w Warszawie, odnośnie dat przekraczania granicy i przebywania na terytorium RP nabywców towaru w ramach procedury Tax Free. Wskazano, że na podstawie otrzymanych informacji nie można przyjąć, że dany podróżny nie przebywał w danej dacie na terenie RP z uwagi na fakt, że Straż Graniczna nie dysponuje pełną listą osób przekraczających granice RP. Ponadto w imieniu osoby dokonującej zakupu w procedurze Tax Free mogą występować pełnomocnicy i może to być pełnomocnictwo udzielone ustnie, co komplikuje możliwość weryfikacji obecności takiego pełnomocnika na terytorium RP w czasie dokonywania czynności w imieniu swojego mocodawcy.

Powyższe stanowisko tut. Urzędu, iż w sytuacji, gdy wywożone towary przez podróżnego mają charakter handlowy, spełniają warunki i kryteria określone przepisami celnymi, dotyczącymi eksportu towarów, organ celny winien egzekwować dokumenty określone tymi przepisami, w tym dokument SAD, zostało potwierdzone w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 12 listopada 2014 r.¹⁶. Stanowisko to Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów ponownie potwierdził w piśmie z dnia 28 lutego 2017 r.¹⁷

W dniu 31 sierpnia 2017 r. zarządzeniem nr 173/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie powołano „Zespół do wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free”, a następnie w dniu 24 stycznia 2018 r. zarządzeniem nr 30/2018, „Zespół do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free”. W pracach tych zespołów brali udział przedstawiciele tut. Urzędu.

Innych problemów (ryzyk), mechanizmów nadużyć, propozycji zmian w przepisach prawa regulujących procedurę Tax Free lub postulatów dotyczących modyfikacji systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” naczelnik US w Jarosławiu nie zgłaszał Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej.

(akta kontroli str. 91-135, 920-922)

Naczelnik US wyjaśnił, że *głównymi barierami w działalności analitycznej Urzędu w zakresie Tax Free jest brak narzędzi umożliwiających analizowanie zakupów dokonywanych przez podróżnych zagranicznych w handlowych ilościach towarów. Nieodzownym wydaje się wdrożenie narzędzi informatycznych umożliwiających prowadzenie automatycznych analiz dokonywanej sprzedaży podróżnym, ilości towarów, ich asortymentu, częstotliwości zakupów przy użyciu jednego systemu. Funkcjonalności takie były przewidziane w przygotowywanym systemie informatycznym Zwrot VAT podróżnym – moduł analizy.*

W zakresie weryfikacji krajowych dostawców i kontrahentów dla podmiotów, dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free, problemem w dalszym ciągu pozostaje prowadzenie weryfikacji przez inne Urzędy w ramach kierowanych do nich wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Dla celów dowodowych w prowadzonych postępowaniach niezbędnym jest pozyskanie materiałów a powyższe jest utrudnione z uwagi na wykonywanie przez te jednostki własnych zadań.

Czasowe problemy występują również w przypadku konieczności weryfikacji transakcji z zagranicznym kontrahentem, gdzie sporządzanie i przesłanie wniosku

¹⁶ znak PT2/8133/127/699/SJK/14/RWPD-120992

¹⁷ znak: CP5.892.94.2016.BDDF.98

o sprawdzenie rzetelności kontrahenta oraz dokumentowanych z jego udziałem transakcji. Pozyskiwane dane z aplikacji VIES o transakcjach z udziałem zagranicznych kontrahentów są ograniczone i niepełne, poza tym ich zakres oraz różnice w przyjętych okresach raportowania w poszczególnych krajach UE utrudniają weryfikację tego typu transakcji.

Nie można również pominąć kwestii kadrowych. Występowanie postępowań wyspecjalizowanych pełnomocników czy doradców podatkowych, szukających nie tylko merytorycznego uzasadnienia przyjętych dowodów, lecz także proceduralnego podważania zebranych dowodów, powoduje konieczność wykonania dodatkowych czynności wydłużających czas trwania postępowań. Wpływa to istotnie na wydłużenie czasu prowadzenia spraw, co za tym idzie ilość prowadzonych działań nadal ograniczona jest barierami kadrowymi.

Ponadto specyfika przygranicznego Urzędu i ilość dodatkowych zadań związanych z obsługą i weryfikacją podmiotów deklarujących sprzedaż w procedurze Tax Free, powoduje zwiększone zapotrzebowanie etatowe w tym zakresie. W Urzędzie o takiej specyfice, powinna być brana pod uwagę taka okoliczność i stanowić uzasadnienie zwiększenia liczby etatów, względem Urzędów Skarbowych, gdzie procedura Tax Free nie występuje.

(akta kontroli str. 6-13)

1.3. Skala zjawiska polegającego na zakładaniu przez cudzoziemców spółek handlowych o kapitale zakładowym 5 tys. zł w okresie objętym kontrolą przedstawiała się następująco: w 2017 r. - siedmiu cudzoziemców rozpoczęło prowadzenie działalności gospodarczej, w 2018 r. - trzech, natomiast w 2019 r. (I połowa) - dwóch.

Naczelnik US wyjaśnił, że na terenie właściwości tutejszego Urzędu w kontrolowanym okresie, nie zostało zarejestrowane żadne przedsiębiorstwo obcokrajowca, które zgłosiłoby zamiar dokonywania sprzedaży w ramach procedury Tax Free. Z obserwacji wynika, że w grupie tych podatników nie zanotowano żadnego ryzyka związanego z ewentualnymi nieprawidłowościami przy sprzedaży towarów podróżnym. Przepuszczalnie barierą dla tych podmiotów są warunki, jakie należy spełnić, aby uzyskać możliwość samodzielnego zwracania podatku VAT z Tax Free – bez pośredników. Główną przeszkodą jest wymagana kwota obrotu za poprzedni rok podatkowy w wysokości minimum 400 000 zł. Z uwagi na konieczność zniesienia limitu w przyszłości może wystąpić wzrost ryzyka w tej grupie podatników. W sytuacji pojawienia się takich podmiotów, będą one podlegały szczególnej analizie i monitoringowi. Wynika to z faktu, iż przedsiębiorcom nieposiadającym polskiego obywatelstwa systemowo przy dokonywaniu oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotu, jest podnoszony poziom ryzyka, co powoduje, iż te podmioty objęte są większym nadzorem Urzędu.

(akta kontroli str. 136-142)

1.4. W okresie objętym kontrolą w zakresie przeprowadzania analiz ryzyka rejestracyjnego w Urzędzie, podstawą prowadzenia takiej oceny do lipca 2017 roku były *Zasady przeprowadzania oceny ryzyka rejestracji podmiotu*, natomiast od sierpnia 2017 regulacje dotyczące prowadzenia tej oceny znalazły się w *Procedurze postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu*.

Naczelnik US wyjaśnił, że uwagi na szczegółowy charakter istniejących wytycznych w tej kwestii, nie występowało z inicjatywą tworzenia dodatkowych regulacji wewnętrznych.

W latach 2017-2019 (I połowa) do Urzędu wpłynęły 24 zawiadomienia od podmiotów zamierzających prowadzić sprzedaż towarów w procedurze Tax Free, z czego kontrolą objęto czterech nowo zarejestrowanych podatników VAT.

Zgodnie z wytycznymi w zakresie *Procedury postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* po dokonaniu oceny ryzyka w komórce identyfikacji i rejestracji podatkowej¹⁸ (SKI) informacje o podmiotach, które uzyskały średnią/ podwyższoną lub wysoką ocenę ryzyka przekazywano do SKA w celu dalszej analizy, przekazując kopię Karty oceny. Przeprowadzano również w podsystemie Kontrola, Segmentację ogólną dla rejestrowanego podmiotu oraz poszczególnych udziałowców (w przypadku rejestracji spółki). Rejestracja podmiotu do podatku VAT, wiązała się także z czynnościami sprawdzającymi w terenie, potwierdzającymi istnienie wskazanego lokalu, biura, prowadzenia działalności, przygotowań do jej prowadzenia. SKA po otrzymaniu zgromadzonych przez komórkę SKI informacji, w tym Karty oceny oraz pozostałych dostępnych informacji, przeprowadzała dalszą analizę. W zależności od jej wyniku podejmowano decyzję o dalszych działaniach lub odkładano sprawę ad acta przy braku przesłanek do dalszych czynności.

W latach 2017-2019 (I połowa) Urząd przekazał do PUCS w Przemysłu pięć informacji o występujących czy mogących wystąpić nieprawidłowościach na granicy, w tym związanych z procedurą Tax Free. Informacje nie były oparte wyłącznie na analizie ryzyka rejestracyjnego, która w tym przypadku miała charakter pomocniczy, ale całokształtu okoliczności, dotyczących podatników.

(akta kontroli str. 143-179, 208-254)

1.5 W okresie objętym kontrolą Urząd skierował do PUCS w Przemysłu cztery wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej u podatników dokonujących sprzedaży Tax Free¹⁹. Uzasadnienie przesyłanych wniosków w każdym przypadku oparte było na zgromadzonym wcześniej materiale, pozyskanym i przeanalizowanym w ramach przeprowadzonych czynności sprawdzających. Głównymi argumentami mającymi wpływ na podjęcie decyzji o skierowaniu wniosku o kontrolę celno-skarbową do PUCS w Przemysłu we wskazanych podmiotach były następujące czynniki, które występowały pojedynczo lub łącznie:

- duże wartości sprzedaży prowadzonej w ramach Tax Free,
- duże kwoty wykazywanych zwrotów podatku VAT,
- obrót towarami uznawanymi za wrażliwe lub nietypowe, mogące służyć obrotom karuzelowym²⁰,
- zakupy towarów od podmiotów obarczonych znacznym ryzykiem lub niewywiązujących się należycie z obowiązków podatkowych, kontrole podatkowe ze znacznymi uszczupleniami,
- podejrzenie obrotu towarem z nieustalonego źródła pochodzenia,
- uczestnictwo w obrocie wewnątrzspółnotowym.

PUCS w Przemysłu we wszystkich przypadkach podjął czynności kontrolne. Na dzień zakończenia kontroli PUCS w Przemysłu był w trakcie przeprowadzania trzech kontroli celno-skarbowych (wnioski z 2019 r.) a jedna kontrola została zakończona (wniosek z 2017 r.). W zakończonej kontroli PUCS w Przemysłu nie stwierdził nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 143-150, 180-207, 255-258, 924-931)

1.6. W okresie objętym kontrolą obowiązywała *Instrukcja w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT*

¹⁸ Dalej „SKI”

¹⁹ Wnioski z dnia: 14 kwietnia 2017 r., 12 lutego 2019 r., 2 kwietnia 2019 r. oraz 21 sierpnia 2019 r.

²⁰ małe rozmiary i znaczna wartość jednostkowa

z wykorzystaniem procedury *Tax Free*²¹, w której określono zakres informacji przekazywanych pomiędzy Naczelnikiem US a PUCS w Przemysłu oraz kanały przepływu informacji pomiędzy Oddziałami Celnymi a Urzędami Skarbowymi. W przypadku US w Jarosławiu, w celu szybkiego reagowania na zidentyfikowane nieprawidłowości, ustalono, że Oddział Celny w Korczowej będzie przekazywał informacje bezpośrednio do Urzędu.

W badanym okresie Urząd przekazał do PUCS w Przemysłu pięć informacji sygnałnych o objęcie szczególnym nadzorem podejrzanych operacji gospodarczych mogących świadczyć o występowaniu nadużyć podatkowych we wskazanych asortymentach towarowych, będących przedmiotem *Tax Free*. Informacje te dotyczyły podejrzenia: udziału podmiotów dokonujących obrotu towarem w zorganizowanej grupie wykorzystującej mechanizm wprowadzania do obrotu prawnego tzw. „pustych faktur”, towarów o nieustalonym źródle pochodzenia oraz tworzącej pozory transakcji handlowych, mających na celu „obrót fakturami” i końcowe wyłudzenie zwrotu podatku VAT.

Do US w Jarosławiu przesłano łącznie 55 informacji sygnałnych z Oddziału Celnego w Korczowej, z czego:

- w 2018 r. przesłano 16 informacji, z czego 13 zostało odłożonych *ad acta* natomiast trzy zostały przesłane do właściwego Urzędu Skarbowego,
- w 2019 r. przesłano 39 informacji, z czego 34 przesłano do właściwego Urzędu Skarbowego, trzy zostały odłożone *ad acta*, a dwie zostały przesłane do weryfikacji u podatnika.

Informacje sygnałne, które zostały odłożone *ad acta* dotyczyły:

- dokumentów z potwierdzonym otrzymaniem zwrotu VAT już przy wywozie towaru²². Pracownicy Urzędu uznali, że nieprawidłowość nie wpływa na wysokość zwrotu podatku a zgodnie z przygotowanymi zmianami w *Tax Free*, ponowny przyjazd podróżnego ma nie być wymagany,
- wniosek sprzedawcy o potwierdzenie wątpliwego dokumentu²³ (prawdopodobnie kopii pierwotnego dokumentu). Informacja została odłożona *ad acta* ze względu na fakt, że sprzedający sam wystąpił do organu celnego oraz ze względu na znikomą wartość podatku,
- wystawienia dokumentów *Tax Free in blanco*²⁴ – pracownicy Urzędu uznali, że zakup dotyczył nasion buraka i grochu o znikomej wartości podatku,
- zbieżności nazwiska podróżnego z właścicielem firmy²⁵. Pracownicy Urzędu uznali, że nie jest to działanie sprzeczne z prawem,
- ujęcie w dokumentach usług zamiast towaru²⁶. Pracownicy odłożyli *ad acta*. Ze względu na niską wartość podatku oraz odmową potwierdzenia *Tax Free*, nie przesłano do właściwego Urzędu Skarbowego,
- stwierdzenie braku towaru zgłoszonego na *Tax Free*²⁷. Pracownicy Urzędu ustalili, że dokumenty *Tax Free* nie zostały rozliczone.

(akta kontroli str. 259-332, 487-498)

1.7. W Urzędzie funkcjonowały dwa stanowiska²⁸ z dostępem do systemu „Archiwum Odpraw i Legitymowań ZAOiL oraz jedno stanowisko z dostępem do „Systemu obsługi dokumentów *Tax Free* „Zwrot VAT dla Podróżnych” – R30²⁹.

²¹ Zarządzenie Nr 21 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 16 stycznia 2018 r.

²² osiem przypadków

²³ jeden przypadek

²⁴ dwa przypadki

²⁵ jeden przypadek

²⁶ dwa przypadki

²⁷ dwa przypadki

²⁸ W Dziale SKA – dostęp do systemu od 1 kwietnia 2019 r.

²⁹ W Referacie Kontroli Podatkowej – dostęp do systemu od 22 lutego 2018 r.

Po uzyskaniu dostępu do systemów do dnia 30 czerwca 2019 r. US w Jarosławiu nie korzystał z systemu ZAOiL, natomiast z systemu R30 korzystał 36 razy. US w Jarosławiu nie prowadził analiz danych zawartych w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” na temat podatników VAT i wartości dokonanej przez nich sprzedaży towarów wywiezionych przez podróżnych w ramach procedury Tax Free.

Naczelnik US wyjaśnił, że *pracownicy uprawnieni do logowania w module rejestru R30 mogli wysłać z poziomu rejestru wnioski dotyczące wskazanego podatnika. W odpowiedzi na taki wniosek informacje zwrotne nie zawierały wszystkich istotnych informacji pozwalających w pełni zweryfikować poprawność stosowania procedury Tax Free przez danego podatnika. Największą niedogodnością był fakt, iż pracownicy Urzędu w rejestrze R30 nie mieli dostępu do informacji o nieprawidłowościach, jakie stwierdzono w trakcie odprawy celnej na granicy. Z uwagi na to, że informacje jakie pracownicy mogli pozyskać z R30 były bardzo ograniczone, korzystano z innych możliwości weryfikacji dokumentów Tax Free. Z tego względu w przypadkach, gdy po weryfikacji dokumentów Tax Free pojawiały się wątpliwości odnośnie ich rzetelności zwracano się z prośbą o ich weryfikację bezpośrednio do Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu.*

(akta kontroli str. 143-150, 333-344)

1.8. W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził jedną akcję informacyjną dotyczącą prawidłowości stosowania stawki VAT 0% od sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free. W 2017 r., wykonując dyspozycje Ministerstwa Finansów wyrażoną w piśmie z dnia 28 lutego 2017 r., pracownicy Urzędu rozesłali do podatników wykazujących w 2016 r. sprzedaż towarów w ramach Tax Free informację uściślającą kryteria stosowania Tax Free wskazującą m.in., że w przypadku sprzedaży podróżnym towarów w ilościach wskazujących na przeznaczenie handlowe, wywóz takich towarów nie będzie potwierdzany przez organy celnego nadzoru na dokumentach Tax Free.

Naczelnik US wyjaśnił, że w latach 2015-2016 również prowadzono akcje informacyjne, w ramach których rozesłano (2015 r.) pismo informacyjne podkreślające najważniejsze warunki do zastosowania tej procedury. Natomiast w 2016 r. zorganizowano w siedzibie Urzędu, szkolenie dla największych przedsiębiorców dokonujących sprzedaży podróżnym w ramach Tax Free. Ze względu na brak istotnych zmian w przepisach podatkowych oraz orzecznictwie oraz małą fluktuację w grupie podmiotów prowadzących sprzedaż w procedurze Tax Free, nie prowadzono kolejnych szkoleń, spotkań, czy akcji edukacyjnych w tym temacie.

(akta kontroli str. 345)

1.9. W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu nie uczestniczyli w szkoleniach dotyczących procedury Tax Free.

Jeden pracownik Urzędu brał udział w warsztatach roboczych organizowanych przez Ministerstwo Finansów – Departament Cel³⁰. Spotkania dotyczyły m.in. wprowadzenia obowiązku elektronicznego przekazywania dokumentów, rozbudowy systemu „Zwrot podatku VAT dla Podróżnych”, rozbudowy systemu projekt PUESC.P4.6.

Naczelnik US nie zgłaszał do Izby Administracji Skarbowej zapotrzebowania na szkolenia dotyczące procedury Tax Free.

(akta kontroli str. 346, 486, 931)

³⁰ Czerwiec i lipiec 2018 r.

2.-2.1 W okresie objętym kontrolą US w Jarosławiu objął czynnościami sprawdzającymi 398 podatników VAT będących sprzedawcami Tax Free a u 16 przeprowadzono kontrole podatkowe w zakresie prawidłowości stosowania stawki VAT 0% od sprzedaży towarów w procedurze Tax Free, w tym:

- w 2017 r. na 229 podmiotów stosujących stawkę 0% VAT dla podróźnych wywozających towar w systemie Tax Free, czynnościom sprawdzającym poddano 136. Kwota uszczuplenia³¹ ustalona w wyniku tych czynności wyniosła 17 696 zł,
- w 2018 r. na 232 podmioty, czynnościom sprawdzającym poddano 155. Kwota uszczuplenia ustalona w ich wyniku wyniosła 207 605 zł,
- w 2019 r. (I połowa) na 234 podmioty, czynnościom sprawdzającym poddano 107. Kwota uszczuplenia³² ustalona w ich wyniku wyniosła 45 668 zł.

(akta kontroli str. 347-438)

W 2017 r., spośród 20 podatników, którzy w deklaracjach VAT-7 za ten okres wykazali najwyższe kwoty sprzedaży towarów w procedurze Tax Free 18 zostało objętych czynnościami sprawdzającymi Urzędu. Łącznie przeprowadzono w tym okresie 32 czynności sprawdzające, w tym u poszczególnych podmiotów od jednej do czterech. Pięciu podatników objęto kontrolami podatkowymi, w tym jednego – dwoma.

Z 20 podatników deklarujących w 2018 r. najwyższe kwoty sprzedaży w ww. procedurze, Urząd przeprowadził w tym okresie 36 czynności sprawdzających u 19 podatników³³ i łącznie pięć kontroli u czterech podatników. Podatnik, który nie został objęty czynnościami sprawdzającymi w tym okresie, był objęty takimi czynnościami w 2017 r. Ponadto w 2017 r. Urząd przeprowadził u tego podatnika także kontrolę podatkową.

Dziewiętnastu podatników spełniających ww. kryteria w 2019 r. (do 30 czerwca) objęto 40 czynnościami sprawdzającymi³⁴. U podatnika, którego nie objęto czynnościami sprawdzającymi w tym okresie, czynności przeprowadzono w 2018 r. W okresie tym kontroli nie przeprowadzono.

(dowód: akta kontroli str. 347-438)

Ze 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 20 podatników, którzy w tym okresie zadeklarowali sprzedaż towarów w procedurze Tax Free w najwyższych kwotach: 10 podatników to podmioty o wysokim, cztery o podwyższonym, zaś sześć o akceptowalnym poziomie ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 361-393)

2.2 W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie otrzymał od Dyrektora IAS wytycznych dot. typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych oraz przeprowadzania takich czynności wyłącznie w zakresie Tax Free. W ww. zakresie obowiązywały ogólne uregulowania dotyczące powyższych czynności:

1. Decyzja nr 14/2017/KAS Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 19 września 2017 r. w sprawie procedury przeprowadzania kontroli podatkowej w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu³⁵.

³¹ Różnica pomiędzy kwotą zadeklarowaną przez podatnika, a ustaloną przez organ podatkowy w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających/kontroli

³² Różnica pomiędzy kwotą zadeklarowaną przez podatnika, a ustaloną przez organ podatkowy w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających/kontroli

³³ Od jednej do sześciu u poszczególnych podmiotów.

³⁴ Od jednej do ośmiu u poszczególnych podmiotów.

³⁵ Decyzja ta została zmieniona Decyzją nr 2/2019/KAS Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 24 kwietnia 2019 r.

2. Wytyczne Ministerstwa Finansów i Administracji Podatkowej do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług.

3. Wytyczne Ministerstwa Finansów i Administracji Podatkowej w sprawie identyfikacji i monitorowania podmiotów podejrzanych o działania zmierzające do wyłudzenia zwrotów podatku od towaru i usług oraz przeciwdziałania oszustom podatkowym.

(akta kontroli str. 439-485)

2.3 Szczegółowej analizie poddano 15 czynności sprawdzających, przeprowadzonych przez pracowników Urzędu u 12 podatników VAT, dokonujących sprzedaży w ramach procedury Tax Free. Przesłankami do ich podjęcia były:

- ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. W celu weryfikacji podmiotu dokonano sprawdzenia transakcji towarów dokumentujących sprzedaż towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Dokonano tego poprzez weryfikację kontrahentów w aplikacji WRO-Skarbiec,
- prawidłowość rozliczenia podatku od towarów i usług ze względu na prowadzenie działalności znacznych rozmiarów w branży obciążonej dużym ryzykiem. W celu sprawdzenia podmiotu dokonano analizy faktur zakupu za sprawdzany miesiąc, rejestru VAT - zakup towarów handlowych, sprzedaży krajowej oraz korekt. Urząd wystosował również wniosek o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej przez PUCS w Przemysłu,
- wykazanie przez podatnika nadwyżki podatku VAT naliczonego. Przeprowadzono analizę danych zawartych w aplikacji WRO-System, w tym w Jednolitych Plikach Kontrolnych (WRO-Analizer), analizę i weryfikację kontrahentów (WRO-Skarbiec) oraz danych dostępnych w internecie,
- sprzedawanie przez podmiot towarów wysokiego ryzyka. Czynności sprawdzające objęły dostawców telefonów (sprawdzenie w aplikacji WRO-Skarbiec). W wyniku obrotu towarem podwyższonego ryzyka, skierowano wniosek o wszczęcie postępowania kontrolnego.

W trakcie czynności sprawdzających Urząd nie sprawdzał:

- czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu VAT od sprzedawcy,
- czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE (posiadanie Karty Stałego Pobytu w RP, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa);
- 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 systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów polskich funkcjonariuszy na dokumentach Tax Free,
- wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów funkcjonariuszy z innych państw członkowskich UE, przez które nastąpił wywóz towarów zakupionych u kontrolowanego podatnika VAT (weryfikacja w innym państwie członkowskim za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu);
- przyczyn istotnego zawyżania wartości towarów na dokumentach Tax Free wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych, co mogło wskazywać na pochodzenie towaru z łańcucha dostawców, na początku którego nie odprowadzono należnego podatku VAT (oszustwo karuzelowe).

(akta kontroli str. 487-542)

Kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających wyjaśnił, że przedmiotem czynności sprawdzających wykonywanych w SKA jest bieżąca, wstępna weryfikacja prawidłowości deklarowanych przez podatnika zobowiązań podatkowych. Stopień szczegółowości i zakres czynności zdeterminowany jest przez ilość dokumentów podlegających analizie i czynnościom sprawdzającym, z uwagi na fakt, iż największe uszczuplenia w należnościach budżetowych związane są z podatkiem VAT, a szczególne zagrożenie stanowią nienależne zwroty VAT. W pierwszej kolejności weryfikacji poddawane są deklaracje z wykazaniem zwrotem tego podatku. Miesięcznie komórka SKA weryfikuje około 300 deklaracji VAT z wykazaniem zwrotem, w tym deklaracje około 100 podmiotów wykazujących regularnie lub sporadycznie sprzedaż w procedurze Tax Free. Zaznaczeniu podlega również fakt, że większość składanych deklaracji z wykazaną sprzedażą dla podróżnych, dotyczy kilkuset rozliczonych dokumentów Tax Free, a niektóre deklaracje kilku tysięcy dokumentów Tax Free w każdym miesiącu. Widać więc potrzebę rozwiązań systemowych w tym zakresie, gdyż dla indywidualnej analizy i weryfikacji każdego dokumentu należałoby zaangażować dziesięciokrotnie większe zasoby kadrowe.

Wskazane zagadnienia dotyczące weryfikacji danych podróżnych, dokonujących zakupów nie był możliwy, ze względu na brak dostępu do systemu ZAOiL w okresie do marca 2019 r.

W czasie prowadzonych czynności sprawdzających nie sprawdzano:

- czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu VAT od sprzedawcy, gdyż byłoby to powielaniem czynności, dokonanych już przez inny organ lub poddawaniem w wątpliwość wykonanej czynności przez inny organ administracji państwowej, który stwierdził już zgodność w tym zakresie, nanosząc pieczęć na dokumencie Tax Free. Ponadto w zakresie odbioru zwrotu VAT od sprzedawcy podróżny mógł działać przez pełnomocnika,
- czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE, gdyż: prawdopodobieństwo wystąpienia tych przesłanek jest znikome, wykonanie wskazanych czynności bez udziału podróżnego raczej nie jest możliwe, redagowanie zapytań w ww. zakresie do właściwych instytucji dla każdego podróżnego raczej nieekonomiczne, ponadto podobnie jak w poprzednim zagadnieniu, w tym zakresie czynności wykonały już inne organy, tj. służby graniczne,
- czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towaru określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych, co wyklucza możliwość zastosowania procedury Tax Free, gdyż utrudnieniem w tym zakresie był i nadal jest brak uregulowań prawnych, określających ilość handlową towarów. W sytuacji, gdy występowało podejrzenie o udział podmiotu w obrocie karuzelowym lub innym oszustwie podatkowym, kierowano wnioski o kontrolę podatkową lub celno-skarbową,
- wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów polskich funkcjonariuszy na dokumentach Tax Free (poprzez sprawdzenie w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”), gdyż przesyłane w poprzednich latach zapytania do urzędów celnych nie wykazały nieprawidłowości w tym zakresie. W kontrolowanym okresie, system „Zwrot VAT dla podróżnych” nie udostępniał danych, dotyczących funkcjonariusza lub jego pieczęci, w innym zakresie dla zweryfikowania prawdziwości pieczęci urząd nie posiadał możliwości technicznych,
- wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów funkcjonariuszy z innych państw członkowskich UE, przez które

nastąpił wywóz towarów zakupionych u kontrolowanego podatnika VAT, gdyż w analizowanych czynnościach sprawdzających nie powstały wątpliwości co do wiarygodności dokumentów, ponadto zapytania takie kierowano w szczegółowej analizie dokumentów dokonywanej w innych przypadkach w ramach kontroli podatkowej,

- przyczyny istotnego zawyżenia wartości towarów na dokumentach Tax Free, wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych, co mogło wskazywać na pochodzenie towaru z łańcucha dostawców, na początku którego nie odprowadzono należnego VAT (oszustwo karuzelowe), gdyż w analizowanych czynnościach sprawdzających nie stwierdzono przypadku zawyżenia wartości towarów na dokumentach Tax Free, jednak każde podejrzenie pochodzenia towaru z łańcucha dostaw czy obrotu karuzelowego było przedmiotem analizy, w której brano pod uwagę m.in. rodzaj towarów, zakwalifikowanie do tzw. towarów wrażliwych, charakter i celowość danej transakcji itp.

(akta kontroli str. 924-926)

Kontrola przeprowadzona przez pracowników IAS w zakresie sposobu prowadzenia czynności sprawdzających wykazała m.in., że w większości ograniczały się do sprawdzania zasadności zwrotu w terminie 25 dni, nie obejmując swym zakresem prawidłowości deklarowanych podstaw opodatkowania w podatku od towarów i usług. Czynności sprawdzające przeprowadzane przy użyciu WRO-System ograniczały się do badanych wydrukowania kart podatników. W badanych protokołach brak było wzmianki o wynikach tych czynności, nawet w sytuacji, gdy badany podatnik występował jako podmiot wysokiego ryzyka. Poza tym dokonywane czynności były przeprowadzane z udziałem podatnika, co skutkowało naruszeniem przepisów Działu VII ustawy *Ordynacja podatkowa*.

(akta kontroli str. 864-910)

2.4. Przesłankami podjęcia kontroli podatkowych przez Urząd w obszarze Tax Free były wyniki czynności sprawdzających dokonywanych przez pracowników US w Jarosławiu.

W latach 2017-2019 (I półrocze) Urząd przeprowadził łącznie 20 kontroli podatkowych wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free, z czego 11 kontroli zostało zakończonych wydaniem decyzji. Łączna kwota uszczupień ujawniona przez pracowników Urzędu wyniosła 1 394 144 zł. Liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych, wydanych decyzji wraz z kwotą uszczupień przedstawia się następująco:

- w 2017 r. przeprowadzono osiem kontroli podatkowych na ich podstawie zostały wydane trzy decyzje podatkowe. Stwierdzona kwota uszczupień wyniosła 557 640 zł. Na dzień zakończenia kontroli wszystkie decyzje były w trakcie weryfikacji w postępowaniu w II instancji.

- w 2018 r. przeprowadzono pięć kontroli podatkowych na ich podstawie zostało wydanych sześć decyzji podatkowych. Stwierdzona kwota uszczupień wyniosła 637 061 zł. Na dzień zakończenia kontroli wszystkie decyzje były w trakcie weryfikacji w postępowaniu w II instancji.

- w 2019 r. (I półrocze) przeprowadzono siedem kontroli podatkowych na ich podstawie zostały wydane dwie decyzje podatkowe. Stwierdzona kwota uszczupień wyniosła 199 443 zł. Na dzień zakończenia kontroli jedna decyzja posiadała status prawomocnej a jedna była w trakcie weryfikacji w postępowaniu w II instancji.

Żadna z wydanych decyzji nie została uchylona.

W toku kontroli podatkowych prowadzonych przez US w Jarosławiu zakończonych wydaniem decyzji ujawniono następujące nieprawidłowości formalne i mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free:

- niedeklarowanie podatku należnego wynikającego z faktur,
- obniżanie podatku należnego o podatek naliczony zawarty w fakturach dokumentujących dostawę towarów, których dostawa objęta była mechanizmem odwrotnego obciążenia³⁶,
- nierzetelne i wadliwe prowadzenie rejestrów nabycia, dostaw, sprzedaży i VAT
- posługiwanie się podrobionymi dokumentami sprzedaży Tax Free w celu uzyskania zwrotu podatku w sytuacji, gdy zarówno sprzedaż towarów jak i zwrot podatku VAT nie miał miejsca,
- branie udziału w nadużyciach podatkowych mających na celu wprowadzenie do obrotu towarów pochodzących z nieznanego źródła.

(akta kontroli str. 543-767, 788-848)

2.5. Analiza 10 kontroli podatkowych, w tym dziewięciu zakończonych wydaniem decyzji podatkowej wykazała, że:

- w siedmiu przypadkach nie sprawdzono czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu VAT od sprzedawcy. W trzech przypadkach sprawdzali fakt przebywania kupującego w Polsce poprzez pisma kierowane do PUCS w Przemysłu,
- w żadnym przypadku nie sprawdzono czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE (posiadanie Karty Stałego Pobytu w RP, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa), wyklucza możliwość uzyskania przez podróżnego zwrotu VAT, a w konsekwencji zastosowania przez sprzedawcę stawki VAT 0%),
- w żadnym przypadku nie sprawdzano czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towaru określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych, co wyklucza możliwość zastosowania procedury Tax Free.

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych wyjaśnił, że *czynności organu mają charakter post factum, natomiast możliwość sprawdzenia leży po stronie organów celnych, jako że dokonują czynności w czasie rzeczywistym. Potwierdzony przez celników dokument Tax Free stanowi dla organu podatkowego urzędowy dokument korzystający z domniemania prawdziwości, co zostało w nim zawarte i potwierdzone.*

W dziewięciu przypadkach nie sprawdzono wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów polskich funkcjonariuszy na dokumentach Tax Free (poprzez sprawdzenie w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”).

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych wyjaśnił, *nie sprawdzano wiarygodności, gdyż na dokumentach Tax Free zgromadzonych w trakcie kontroli brak było jakichkolwiek pieczęci administracji celnych. Fakt ten wskazywał, że towar nie został wywieziony poza terytorium UE. Fikcyjność dokumentów Tax Free potwierdziła również Prokuratura Krajowa. W innych postępowaniach skupiono się na innych aspektach rozliczenia podatnika, tj. na stronie zakupowej i podatku naliczonym.*

W żadnym przypadku nie sprawdzono wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów funkcjonariuszy z innych państw członkowskich UE, przez które nastąpił wywóz towarów

³⁶ Odwrotne obciążenie polega na przerzuceniu obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę

zakupionych u kontrolowanego podatnika VAT (weryfikacja w innym państwie członkowskim za pośrednictwem IAS we Wrocławiu).

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych wyjaśnił, że *tut. Organ nie występował do administracji podatkowych z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, ponieważ na dokumentach Tax Free widniały pieczęcie polskiej administracji celnej a na niektórych dokumentach Tax Free brak było jakichkolwiek pieczęci.*

W dziewięciu przypadkach nie sprawdzono przyczyny istotnego zawyżenia wartości towarów na dokumentach Tax Free, wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych, co może wskazywać na pochodzenie towaru z łańcucha dostawców, na początku którego nie odprowadzono należnego VAT.

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych wyjaśnił, że *w niektórych postępowaniach nie weryfikował cen z uwagi na posiadanie wiedzy o fikcyjności transakcji. W innych postępowaniach wartość towarów budziła wątpliwości, w związku z tym wysłano zapytania do sprzedawców w kraju.*

We wszystkich przypadkach Urząd nie wszczynał i nie prowadził postępowań karno-skarbowych. W żadnym przypadku nie doszło do przedawnienia karalności czynu oraz nie doszło do przedawnienia wykonania kary grzywny.

W żadnym z analizowanych przypadków nie informowano Izby Administracji Skarbowej ani PUCS w Przemysłu o mechanizmie nadużyć.

Kierownik Referatu Postępowań podatkowych wyjaśnił, że *brak wszczynania i prowadzenia postępowań karno-skarbowych oraz powiadamiania Izby Administracji Skarbowej ani PUCS w Przemysłu (w badanych decyzjach) wynikał z faktu prowadzenia postępowań karnych przez organy ścigania, tj. Prokuraturę.*

(akta kontroli str. 768-787)

Kontrola przeprowadzona przez pracowników IAS w zakresie przeprowadzania kontroli podatkowej wykazała m.in., że: w głównej mierze prowadzono kontrole doraźne w zakresie sprawdzenia transakcji, realizowane na zlecenie innych organów. Kontrole te zazwyczaj kończono z wynikiem negatywnym. Mając na uwadze, że we wnioskach o kontrole zazwyczaj zamieszczano informację o podejrzeniu uczestnictwa podatnika w transakcjach karuzelowych, działania Urzędu uznano za niewystarczające. W kontrolach właściwych podejmowano działania mające na celu ustalenie stanu faktycznego w ograniczonym zakresie. Kierowano pisma do innych organów celem ustalenia bezpośrednich dostawców, w przypadku nieuzyskania odpowiedzi, nie wykazywano się należyłą starannością i determinacją zmierzającą do ustalenia stanu faktycznego.

(akta kontroli str. 864-910)

2.6. W badanym okresie w Urzędzie zostały przeprowadzone dwie kontrole, które obejmowały realizację zadań w zakresie czynności sprawdzających i kontroli podatkowych podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free.

1. W 2017 r. pracownicy Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie przeprowadzili kontrolę pt. „Prawidłowość dokonywania zwrotów podatku od towarów i usług ze szczególnym uwzględnieniem zasadności przedłużania terminu zwrotu”³⁷. Zbadano m.in. prawidłowość dokonywania zwrotu podatku VAT, w tym przestrzeganie postanowień i procedur zawartych w wytycznych Ministerstwa Finansów przy dokonywaniu zwrotów podatku VAT. W kontroli wykazano m.in., że Urząd nie przeprowadził kontroli podatkowej, mimo prowadzenia przez nią działalności od

³⁷ Wystąpienie pokontrolne z dnia 20 marca 2018 r. – okres objęty kontrolą 1 stycznia 2016 r. – 2 sierpnia 2017 r.

1992 r. i wykazywania w każdej deklaracji VAT-7 zwrotów do kilkunastu tys. zł. Pomimo prowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających niewykazujących potrzeby przeprowadzenia kontroli podatkowej w podmiocie, kontrolerzy IAS uznali, że *25 letnia działalność podatkowca bez przeprowadzenia u niej kontroli może tworzyć pole do nadużyć, gdyż możliwe jest, że podatnik znający wytyczne dostosował do nich wysokość deklarowanego obrotu, podstawę opodatkowania i kwoty zwrotu.* Dokonując analiz przeprowadzanych przez Urząd kontroli podatkowych, kontrolerzy IAS zwrócili uwagę, że pracownicy Urzędu w jednym przypadku nie zawiadomili organów ścigania o podejrzeniu popełnienia przestępstwa. Ponadto rodzaj wykrytej nieprawidłowości wskazywał na potrzebę przeprowadzenia kontroli u tego podatnika za kolejne okresy rozliczeniowe. Urząd jednak odwlekał przeprowadzenie takiej kontroli. Zdaniem kontrolerów powodowało to konieczność ponownego dokonywania tych samych ustaleń w zakresie transakcji z tymi samymi podmiotami, co powodowało wydłużenie prowadzonego postępowania kontrolnego wobec podatnika.

Kontrolerzy zwrócili jednocześnie uwagę, że pracownicy Urzędu we własnym zakresie przeprowadzali czynności zmierzające do ustalenia stanu faktycznego, kierowali pisma do innych organów podatkowych o przeprowadzenie czynności sprawdzających, sprawdzali czy wywóz towarów poza obszar celny UE w ramach procedury Tax Free faktycznie nastąpił.

2. W 2019 r. pracownicy IAS przeprowadzili kontrolę pt. „Prawidłowość i rzetelność typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, w tym dotyczących zwrotów VAT oraz pozostających z nimi w związku przyczynowym procesów decyzyjnych w obszarach zadań własnych Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu”³⁸. W toku realizowanej kontroli badaniu poddano m.in. następujące zagadnienia:

- typowanie podatników do czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, prawidłowość wykorzystania informacji będących w posiadaniu organu,
- sposób prowadzenia czynności sprawdzających,
- sposób prowadzenia czynności kontroli podatkowej.

Kontrola wykazała istotne i znaczące uchybienia i zaniechania w działalności ze strony organu podatkowego – Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu w zakresie realizacji ustawowych zadań, tj. w obszarze czynności sprawdzających, i kontroli podatkowej, obejmującej typowanie i przeprowadzanie tych czynności w aspekcie weryfikacji prawidłowości i rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania podatkiem VAT przez podatników deklarujących najwyższe wartości zwrotów tego podatku. W wyniku kontroli ustalono, że organ podatkowy:

- posiadając wiedzę dotyczącą kontrahentów, podatników rozliczających się w Urzędzie, które uzasadniały podjęcie czynności weryfikacyjnych, nie typował ich do wszczęcia procedury kontroli podatkowej, ograniczając się najczęściej do kierowania pism do innych organów o dokonanie dalszych czynności,
- nie realizował wniosków o przeprowadzenie kontroli w badanych sprawach, co uzasadniał brakiem możliwości organizacyjnych przeprowadzenia kontroli w dacie wpływu wniosków.
- pomimo otrzymania pozytywnych wyników kontroli, przeprowadzonych przez inne organy u kontrahentów podatników pozostających we właściwości Urzędu, nie wszczynał własnych kontroli,
- mimo istnienia symptomów wskazujących na konieczność podjęcia czynności weryfikacyjnych, dokonywał zwrotów podatku VAT na znaczące kwoty,
- nie sygnalizował w sposób należyty wagi potencjalnych naruszeń sugerujących wystąpienie mechanizmów oszustw podatkowych, w szczególności zaniechał

³⁸ Sprawozdanie z kontroli z dnia 26 lipca 2019 r. – okres objęty kontrolą 1 stycznia 2015 r. – 21 grudnia 2018 r.

przedstawienia zaistniałych wątpliwości na spotkaniach Zespołu do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzeń podatku VAT z wykorzystaniem Tax Free.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości skutkowały przyznaniem negatywnej oceny funkcjonowania Urzędu.

Po przeprowadzonej kontroli zalecono m.in.:

- dokonywanie analizy wszystkich dokumentów, które wpłynęły do organu (wnioski o kontrolę, wnioski o czynności sprawdzające), gdzie wskazana była informacja o możliwości uczestnictwa podatników w transakcjach karuzelowych, pod kątem możliwości podjęcia działań mających na celu zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa,
- dokonując weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT weryfikacją należało obejmować głównie zasadność zwrotu,
- dokonując weryfikacji kontrahentów na podstawie WRO-System, dokumentować dokonane czynności, istotę ustaleń oraz wnioski,
- w przypadkach posiadania informacji o możliwości udziału podatników w działaniach przestępczych bez zbędnej zwłoki podejmować czynności mające na celu powstrzymanie potencjalnie negatywnych skutków takich działań,
- w przypadkach oczekiwania na zakończenie postępowań prowadzonych przez inne organy podatkowe, systematycznie monitorować stan prowadzonych kontroli bądź postępowań podatkowych,
- w przypadku uzyskania informacji o zakończonych postępowaniach przez inne organy, podejmować stosowne działania następcze we własnym zakresie.

(akta kontroli str. 849-914)

Naczelnik US wyjaśnił, że w zakresie działań podjętych w związku z zaleceniami i wnioskami pokontrolnymi zawartymi w Sprawozdaniu z kontroli przeprowadzono dogłębną analizę stwierdzonych uchybień i w przeważającej części wdrożono zalecenia wskazane w sprawozdaniu.

W obszarze analizy i weryfikacji zasadności zwrotów VAT i prowadzenia czynności sprawdzających:

- odstąpiono od każdorazowej weryfikacji spełnienia warunków do zwrotu w terminie 25 dni od daty złożenia deklaracji, wykonując te czynności wrywkowo dla kilku transakcji objętych daną deklaracją,
- prowadzona jest analiza posiadanych przez Urząd informacji i dokumentów pozyskanych z różnych źródeł, mogących wskazywać na uczestnictwo podatników w transakcjach związanych z oszustwami w podatku VAT, na podstawie wyników tej analizy zostaną wytypowane podmioty do kontroli za wcześniejsze okresy,
- w wyniku analizy bieżących deklaracji jednego z podmiotów analizowanych w kontroli DIAS w Rzeszowie, sporządzono wnioski o kontrolę i PUCS w Przemyślu rozpoczął kontrolę celno-skarbową bieżących okresów rozliczeniowych tego podmiotu. Działalność pozostałych podmiotów z analizy poddawana jest bieżącej weryfikacji,
- przy realizacji zadań przez pracowników wykonujących czynności analityczne i sprawdzające wprowadzono obowiązek zamieszczania oceny wyniku prowadzonej analizy oraz nieudostępniania podatnikowi danych, dotyczących jego lub dalszych kontrahentów oraz danych wynikających ze sporządzanych w trakcie czynności raportów,
- zrezygnowano z wizyt służbowych w miejscach prowadzenia działalności w przypadkach nieuzasadnionych,
- w przypadkach, w których powzięto w trakcie czynności weryfikacyjnych informacje o transakcjach budzących wątpliwości lub możliwości udziału podatnika lub jego kontrahentów w działaniach mających na celu wyłudzenia podatku VAT,

przedłużono terminy zwrotów tego podatku wskazywane przez podatnika do czasu zakończenia postępowań wyjaśniających.

W obszarze kontroli podatkowej podjęto następujące działania:

- w przypadku powzięcia informacji o możliwości uczestnictwa podatnika w oszustwach podatkowych (transakcjach karuzelowych), w uzasadnionych przypadkach, dokonywano wstrzymania zwrotu podatku od towarów i usług następnie dokonywano przedłużenia terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika prowadzonej w ramach kontroli podatkowej,*
- w trwających kontrolach dokonano dogłębnej analizy dotychczasowych ustaleń, sprawności kompletowania materiału dowodowego, w wyniku czego dokonano odpowiednich korekt w metodologii prowadzenia kontroli podatkowych,*
- w sposób ciągły prowadzona jest analiza spraw pod kątem podjęcia kontroli podatkowych za inne okresy rozliczeniowe w podmiotach, u których stwierdzono nieprawidłowości w toczących się obecnie kontrolach lub w kontrolach, które zostały zakończone. Nacisk jest położony na nieprawidłowości dotyczące udziału w oszustwach podatkowych, w szczególności w przypadkach, kiedy podmioty występowały z wnioskami o zwrot bezpośredni podatku VAT.*

Duże znaczenie przy podjęciu decyzji o wszczynaniu kontroli za inne okresy rozliczeniowe mają ustalenia (rozstrzygnięcia) innych organów podatkowych, których działania są przez komórkę kontroli systematycznie monitorowane.

W komórce analizy i czynności sprawdzających (SKA) zwiększono obsadę etatową o jedną osobę, co skutkowało zmianą w strukturze organizacyjnej Urzędu i zmianą tej komórki z Referatu na Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA). Bezpośrednio po zakończeniu kontroli dokonano również zmian na stanowiskach kierowników komórek kontroli (SKP) i analizy (SKA), a wcześniejsze przeniesienie jednego z pracowników komórki kontroli (SKP) na stanowisko kierownika komórki analitycznej (SKA) z dniem 1 sierpnia 2019 r. faktycznie spowodowało zwiększenie obsady tej komórki analitycznej o dwa etaty z końcem 2019 r.

(akta kontroli str. 915-922)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W latach 2017-2018 Urząd nie objął kontrolą podatkową, ani nie skierował do PUCS w Przemysłu wniosku o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej podmiotu (i innych podmiotów z nim powiązanych) deklarującego najwyższe wartości dostaw w ramach systemu Tax Free, a zarazem najwyższe kwoty zwrotów podatku od towarów i usług, pomimo identyfikowania ryzyka nadużyć podatkowych.

Już w 2015 r. pracownik Referatu Kontroli Podatkowej³⁹, po kontroli przeprowadzonej u ww. podatnika, sporządził analizę, w której wskazał na wysokie ryzyko oszustw karuzelowych związane ze zorganizowanym wywozem towarów w ilościach handlowych w ramach procedury Tax Free.

W okresie objętym kontrolą pracownicy Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających złożyli jeden wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej w podmiocie⁴⁰ przez pracowników Referatu Kontroli Podatkowej. Zamiast przeprowadzić kontrolę, przeprowadzono czynności sprawdzające, które nie wykazały nieprawidłowości, a ich faktyczny zakres nie odpowiadał zakresowi wskazanemu w protokole z czynności sprawdzających i sprowadzał się do dokonania (z udziałem podatnika) oceny wiarygodności jego kontrahentów. Wnioski

³⁹ obecny kierownik SKA

⁴⁰ Wniosek z dnia 30 listopada 2017 r.

do PUCS w Przemyslu o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej podatnika zostały skierowane dopiero w 2019 r., tj. w wyniku kontroli IAS prowadzonej w Urzędzie. W sprawozdaniu z cyt. kontroli wskazano, iż Naczelnik Urzędu nienależycie wywiązywał się z realizacji obowiązków w zakresie nadzoru nad dokonywanymi zwrotami na rzecz ww. podmiotu.

(akta kontroli str. 110-111, 348-350, 919, 940-942)

Naczelnik US wyjaśnił, że w przypadku 20 podmiotów generujących największe zwroty w procedurze Tax Free do SKP wpłynęły wnioski, dotyczące kilku podmiotów. W stosunku do niektórych podmiotów wszczęto kontrole podatkowe. Część kontroli została zakończona, pozostałe nadal trwają. Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów, SKA nie kierował do SKP przypadków niesprawdzonych. Działania Urzędu i ogólna analiza, nie ograniczała się jedynie do wskazanych powyżej aspektów. Wzięto pod uwagę również inne informacje, mające wpływ na rzetelność podmiotu. Duża liczba kontroli prowadzona w okresie objętym kontrolą, to kontrole dotyczące podmiotów, gdzie występowało podejrzenie udziału w transakcjach karuzelowych, nadużyciach i oszustwach podatkowych. Kontrole takie wymagały wykonania wielu pracochłonnych czynności i analiz.

Naczelnik zwrócił uwagę, że na jednego pracownika SKP przypadało średnio pięć kontroli w toku. Z uwagi na to, że kontrole z reguły prowadzone są w zespołach dwuosobowych, zespół kontrolujący miał około 10 kontroli w toku. Powyższa analiza potwierdza, że w objętym kontrolą okresie nie było realnych możliwości przydzielenia kontrolującym kolejnych kontroli do realizacji.

W związku z nieprawidłowościami i wnioskami pokontrolnymi zawartymi w sprawozdaniu z kontroli przeprowadzonej przez Dyrektora IAS, dokonano analizy dotychczasowych działań i dokonano odpowiednich korekt. Przede wszystkim w obszarze zasadności zwrotów VAT, które wynikają bardzo często ze stosowania przez podmioty gospodarcze procedury Tax Free, położono nacisk na szczegółową analizę i weryfikację deklaracji VAT-7 i VAT-7K.

Obecnie prowadzone kontrole podatkowe w przeważającej większości (ok. 80%) dotyczą podmiotów stosujących procedurę Tax Free.

(akta kontroli str. 927-930)

2. W wyniku badania 15 czynności sprawdzających przeprowadzonych przez Urząd wobec podatników dokonujących sprzedaży w ramach systemu Tax Free stwierdzono, iż w trzech przypadkach⁴¹ czynności opisane w protokołach nie odpowiadały wskazanemu w nich zakresowi określonymu, jako „sprawdzenie transakcji towarów dokumentujących sprzedaż poza terytorium Unii Europejskiej”, a także wykraczały poza zakres przedmiotowy czynności sprawdzających wskazany art. 272 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

Opisane czynności polegały na sprawdzeniu rzetelności kontrahentów podatników w aplikacji Wro-Skarbiec i odnotowaniu tego faktu w protokołach przekazanych do podpisu podatnikom. Ponadto w jednym z tych protokołów zamieszczono zapis, iż *w wyniku obrotu towarem z podwyższonego ryzyka, tj. będącym przedmiotem transakcji karuzelowych skierowano wniosek do kontroli podatkowej o wszczęcie postępowania kontrolnego.*

Niezależnie od tego IAS w Rzeszowie w wyniku kontroli wewnętrznej przeprowadzonej w Urzędzie w 2019 r. stwierdziła, iż dokonywanie badania wiarygodności kontrahentów z udziałem podatnika narusza przepisy Działu VII ustawy *Ordynacja podatkowa*.

⁴¹ Sygn. akt: 1804-SKA.4030.143.2017, 01E/0347/17, w jednym przypadku brak jest sygnatury akt.

Naczelnik US poinformował kontrolera NIK o wprowadzeniu w 2019 r. szeregu zmian w obszarze prowadzenia działań analitycznych i czynności sprawdzających, w szczególności w związku z ustaleniami kontroli IAS w Rzeszowie zawartymi w sprawozdaniu z kontroli z dnia 26 lipca 2019 r. przeprowadzonej w Urzędzie.
(akta kontroli. str. 501, 519, 531, 864-910, 915-922)

IV. Uwagi i wnioski

Mając na uwadze:

- skierowanie, w wyniku kontroli wewnętrznej IAS, wniosku o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej wobec podmiotu, o którym mowa w nieprawidłowości nr 1 i jej podjęcie przez PUCS w Przemysłu,
- podjęcie w 2019 r. przez Naczelnika Urzędu szeregu działań zmierzających do wyeliminowania nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli IAS w Rzeszowie (w tym również dotyczących sposobu prowadzenia czynności sprawdzających),
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 Rzeszowie. 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.

Rzeszów, 7 lutego 2020 r.

Kontroler
Maciej Pilecki
starszy inspektor k.p.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie
Dyrektor
Wiesław Motyka

/-/

/-/