



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Rzeszowie

LRZ.410.021.04.2019

Pan
Piotr Hirszberg
Naczelnik
Urzędu Skarbowego w Przemyślu
ul. Lwowska 9a
37-700 Przemyśl

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 Przemyślu, ul. Lwowska 9a, 37-700 Przemyśl ¹ .
Kierownik jednostki kontrolowanej	Piotr Hirszberg, Naczelnik Urzędu Skarbowego ² , od dnia 1 marca 2017 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 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 <i>Najwyższej Izbie Kontroli</i> ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie.
Kontroler	Małgorzata Milanowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LRZ/155/2019 z dnia 10 września 2019 r. (akta kontroli str.1-4)

II. Ocena ogólna kontrolowanej działalności⁴

OCENA OGÓLNA Urząd prawidłowo kontrolował spełnianie podstawowych warunków zastosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług⁵ przez sprzedawców towarów wywiezionych w ramach systemu zwrotu tego podatku podróżnym spoza terytorium Unii Europejskiej. Identyfikował mechanizmy nadużyć związane ze stosowaniem procedury Tax Free, a także podejmował działania zmierzające do ich zwalczania.

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. Urząd poddawał analizom informacje sygnałne na temat podejrzeń nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, przekazywane przez Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyślu⁶. Zakres i sprawność analiz ograniczał brak narzędzi informatycznych pozwalających na zautomatyzowaną i kompleksową analizę podatnika na podstawie danych z różnych baz.

Urząd identyfikował mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free i informował o nich Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie⁷, a także formułował propozycje ich systemowego eliminowania.

W latach 2017-2019 (do 30 czerwca) Urząd objął czynnościami sprawdzającymi łącznie 330 podmiotów (44,6%) i kontrolami podatkowymi – 28 (3,8%). W ich wyniku

¹ Zwany dalej: „Urzędem”.

² Zwany dalej: „Naczelnikiem Urzędu”.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm., zwana dalej: „ustawą o NIK”.

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

⁵ Zwanego dalej: „podatkiem VAT”.

⁶ Zwany dalej: „UCS”.

⁷ Zwanego dalej: „Dyrektorem IAS”.

stwierdził uszczuplenia odpowiednio na kwoty: 416 081 zł i 10 824 880 zł. W wyniku wszystkich kontroli podatkowych przeprowadzonych przez Urząd, które zostały przeanalizowane przez NIK, stwierdzone zostały nadużycia z wykorzystaniem procedury Tax Free mające na celu wyłudzenie z budżetu państwa należnego zwrotu podatku VAT.

Kontrola NIK wykazała przewlekłość prowadzonych przez Urząd postępowań podatkowych. Spośród 10 spraw analizowanych przez NIK, w dwóch – decyzje Urzędu zostały wydane po upływie odpowiednio 20 i 15 miesięcy od dnia wszczęcia postępowań podatkowych, przy czym nie podejmowano w nich dodatkowych czynności mających na celu ustalenie stanu faktycznego i zebranie materiałów istotnych dla wydania decyzji. W dwóch innych, Urząd wydał decyzje po upływie odpowiednio dziewięciu i pięciu miesięcy od dnia ostatnich czynności w postępowaniu podatkowym, istotnych dla ich wydania. Naruszało to zasady prowadzenia postępowań podatkowych wynikające z przepisu art. 139 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*⁸. Do długotrwałości postępowań podatkowych przyczynił się m.in. wysoki stopień skomplikowania spraw i konieczność szczegółowej analizy ustaleń kontroli podatkowych.

NIK zwraca uwagę, że długotrwałe prowadzenie postępowań podatkowych – ze względu na charakter spraw dotyczących podatku VAT – miało wpływ na niewydawanie decyzji w innych sprawach a także może mieć wpływ na skuteczność podejmowanych działań mających na celu wyegzekwowanie należności od podatników.

Ze względu na brak szczegółowych regulacji, w ramach działalności kontrolnej co do zasady odstępowano od badania, czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towarów w systemie Tax Free określonym podróznym, noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

1. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku VAT podróznym

Opis stanu faktycznego

1. Według stanu na koniec 2017 r. w Urzędzie zarejestrowano 187 podatników, będących sprzedawcami Tax Free, którzy zadeklarowali wartość sprzedaży towarów i usług w ramach tej procedury w łącznej wysokości 402 068 018 zł. Na koniec 2018 r. zarejestrowano 159 takich podatników deklarujących sprzedaż na łączną kwotę 258 006 581 zł, zaś na koniec czerwca 2019 r. – 127 ze sprzedażą na kwotę 88 392 071 zł.

(dowód: akta kontroli str. 5)

2.1 W latach 2017-2019 (do 31 sierpnia) Urząd prowadził analizy:

- na potrzeby sprawowania kontroli prawidłowości realizowanych działań dla kadry zarządzającej i na zlecenie organu nadrzędnego, np. w postaci zestawień dotyczących kształtowania się liczby deklaracji w zakresie podatku VAT, liczby podatników zarejestrowanych w systemie Tax Free, globalnej wartości dostaw w ramach systemu Tax Free, udziału Tax Free w obrocie, wartości i ilości wykazywanych przez podatników zwrotów w zakresie podatku VAT;
- dotyczące podatników w zakresie związanym z dokonywanymi dostawami w ramach procedury Tax Free (m.in. pod kątem wartości wykazywanych dostaw, pojawienia się grup asortymentowych świadczących o możliwości wystąpienia

⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

zwiększonego ryzyka nieprawidłowości podatkowych lub niecharakterystycznych dla danego podmiotu gospodarczego, np. elektronika);

- dotyczące 21 spraw m.in. z związku z otrzymanymi informacjami od Dyrektora IAS, UCS, Urzędu Celnego w Przemyślu⁹ oraz analizami własnymi związanymi z dostawami Tax Free i wykazanymi zwrotami podatku VAT (na każdym etapie obsługi deklaracji w zakresie podatku VAT, m.in. w toku analizy ryzyka w związku ze składanymi deklaracjami oraz w procesie badania zasadności wykazywanych przez podatników zwrotów).

Analizy prowadzone były również w latach poprzedzających rok 2017 i stanowiły podstawę typowania podmiotów do kontroli realizowanych w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 30 czerwca 2019 r.

W wyniku prowadzonych przez Urząd ww. analiz wytypowano pięć podmiotów, wobec których skierowano 10 wniosków o objęcie kontrolą skarbową lub celno-skarbową oraz 19 podmiotów, wobec których w latach 2017-2019 zakończono kontrole podatkowe. Przeprowadzono także osiem czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 221-226; 294-298; 893-899; 921-954; 1033-1057; 1067-1094)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w toku realizacji działań analitycznych nie prowadzi się analiz, których założeniem jest uczestnictwo sprzedawców funkcjonujących w ramach procedury Tax Free w „oszustwie karuzelowym” lub innym oszustwie podatkowym o podobnym charakterze oraz odrębnych analiz mających na celu identyfikację przypadków zaniżania wartości podatku należnego poprzez nieprawidłowe opodatkowanie sprzedaży Tax Free stawką 0% w zakresie dostawy towarów nieznanego pochodzenia.

Dokonywana analiza wartości wykazywanych przez poszczególnych podatników w składanych deklaracjach w zakresie podatku VAT, w tym w szczególności wykazujących kwoty do zwrotu może finalnie wskazać na wystąpienie nieprawidłowości w postaci podejrzenia udziału danego podmiotu w oszustwie podatkowym. W przypadku wystąpienia powyższego podejrzenia dalsza weryfikacja następuje w ramach kontroli podatkowej lub w przypadku przyjęcia wniosku o kontrolę celno-skarbową w ramach tej procedury. Każdorazowo w przypadku uzasadnionych wątpliwości co do prawidłowości dokonanej analizy poddawane są wszystkie aspekty działalności podatnika, w szczególności źródło pochodzenia towaru będącego przedmiotem dostawy (także dokonywanej w ramach Tax Free, dostawy wewnątrzwspólnotowej, eksportu). Weryfikacja w powyższym zakresie następuje m.in. w oparciu o dane zawarte w Jednolitych Plikach Kontrolnych (JPK) VAT podatnika oraz kontrahentów (w uzasadnionych przypadkach badani są również kontrahenci będący dostawcami do poprzednich ogniw obrotu gospodarczego).

W uzasadnionych przypadkach¹⁰ wystosowuje się żądania do kontrahentów analizowanego podmiotu podania źródeł pochodzenia towaru będącego przedmiotem dostawy, zawartych transakcji, ich przebiegu, dokonanych zapłat, organizacji transportu towarów. Analizie podlegają również dane dostępne w posiadanych bazach danych. Badany jest także asortyment, przedmiot dokonywanej dostawy (m.in. czy nie odbiega od rodzaju prowadzonej działalności), przebieg transakcji (np. czy jest charakterystyczny dla rodzaju prowadzonej przez podmiot działalności oraz czy jest uzasadniony ekonomicznie, czy warunki transakcji nie odbiegają w znaczącym stopniu od transakcji w powszechnie występującym obrocie gospodarczym). W wyniku podjętych działań analitycznych oraz czynności sprawdzających w związku z podejrzeniem udziału podatników w oszustwach

⁹ Zwanego dalej: „UC”.

¹⁰ Wątpliwości co do rzeczywistego przebiegu transakcji.

podatkowych przy wykorzystaniu procedury Tax Free, kierowane były wnioski o objęcie kontrolą skarbową/celno-skarbową¹¹. W uzasadnionych przypadkach, gdy szacowana wartość uszczuplenia była niższa lub gdy kierowane wnioski o kontrole skarbowe/celno-skarbowe nie uzyskiwały pozytywnej akceptacji przeprowadzano kontrole podatkowe.

W zakresie barier działalności analitycznej i kontrolnej dotyczących procedury Tax Free, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że zauważalne są bariery w zakresie narzędzi informatycznych. Aby pozyskać dane niezbędne w procesie analitycznym niezbędne jest dokonanie analiz danych pochodzących z wielu różnych baz i aplikacji, do każdej z nich niezbędne jest nadawanie dodatkowych uprawnień. Powyższe dane nie mają jednolitego charakteru. Różna struktura danych uniemożliwia ich łączenie w arkuszach kalkulacyjnych, co wydłuża proces analityczny. Brak jest narzędzia dokonującego w sposób automatyczny analizy podatnika w związku z dokonywanym rozliczeniem w podatku VAT. Naczelnik Urzędu, w odpowiedzi na zapytanie Zastępcy Dyrektora Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów z dnia 7 maja 2019 r., zgłaszał szczegółowe propozycje działań dotyczące zautomatyzowania, usprawnienia i poprawy skuteczności analizy danych przekazywanych przez podatników (w tym m.in. zmierzające do umożliwienia podatnikom weryfikacji przeprowadzanych transakcji, odciążenia jednostek Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) od konieczności weryfikacji błędów formalnych, ukierunkowania ich na skomplikowane przypadki rozliczeń, a także do automatycznej kontroli transakcji w czasie rzeczywistym z uwzględnieniem nieprawidłowości na wcześniejszych etapach obrotu gospodarczego).

(dowód: akta kontroli str. 905-918)

2.2 Naczelnik Urzędu pięciokrotnie zgłaszał Dyrektorowi IAS problemy (ryzyka) w związku z funkcjonowaniem procedury Tax Free oraz propozycje ograniczenia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w wyniku działań podejmowanych przez podmioty będące dostawcami w ramach tego systemu. Zgłoszenia te dotyczyły:

- zidentyfikowania dużego prawdopodobieństwa wystąpienia oszustw podatkowych znaczących rozmiarów wobec grupy podmiotów powiązanych osobowo i kapitałowo, w tym podmiotu będącego zgłoszonym dostawcą w ramach procedury Tax Free¹²;
- propozycji wprowadzenia kaucji rejestracyjnej dla podmiotów rejestrujących się dla potrzeb podatku VAT oraz kaucji gwarancyjnej w przypadku podmiotów rozpoczynających dokonywanie dostaw w ramach procedury *Zwrot VAT dla Podróżnych Tax Free*, aby nie dopuścić do obrotu podmiotów powstałych w celu dokonywania nadużyć podatkowych i zabezpieczyć ewentualne zobowiązania wynikające z nienależytej realizacji obowiązków podatkowych. Wskazano, iż rozwiązanie powinno dotyczyć tylko podmiotów wyselekcjonowanych na podstawie ocen ryzyka oraz danych zawartych w dostępnych bazach danych¹³;
- czynników mających wpływ na poziom kształtowania się dochodów podatku VAT w latach 2010-2016, m.in. w gałęzi gospodarki pn. Handel hurtowy i detaliczny (w związku z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 12 lutego 2018 r.). Jako czynniki wskazano działania organów podatkowych i celnych, zachowania podatników oraz nowe regulacje prawne. W ramach „zachowań podatników” wskazano na przypadki wykorzystywania procedury Tax Free do oszustw typu „karuzelowego”, a także powstawanie coraz większej liczby spółek wykorzystujących tę procedurę, w których prezesami zarządu są cudzoziemcy, z którymi często kontakt jest utrudniony lub niemożliwy w przypadku podjęcia przez Urząd weryfikacji zwrotu VAT. Urząd

¹¹ Szczegółowo opisane w punkcie 2.5 wystąpienia pokontrolnego.

¹² W dniu 3 września 2018 r.

¹³ W dniu 28 stycznia 2019 r.

podkreślił, iż w takich przypadkach wyegzekwowanie jakiegokolwiek zobowiązania jest praktycznie niemożliwe¹⁴;

- mechanizmów oszustw/nieprawidłowości polegających na wykorzystaniu procedury Tax Free w celu otrzymania zwrotu podatku VAT¹⁵. Wskazano na: nasilający się proceder wielokrotnego zawyżania w dokumentach Tax Free cen towarów w porównaniu do ich wartości rynkowej; wprowadzanie ww. towarów przez tzw. podmioty nieistniejące lub „znikające”¹⁶; wywożenie towarów w ilościach hurtowych, z dużą częstotliwością, w krótkim okresie czasu, najczęściej przez powtarzające się osoby¹⁷; oszustwa typu „karuzela podatkowa”¹⁸. Wyszczególniono także działania Urzędu w przypadku ujawnienia ww. nieprawidłowości:

a) w przypadku wykorzystywania procedury Tax Free w celu wyłudzenia zwrotów podatku VAT kontrolowanym podmiotom odmawiano prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nierzetelne transakcje. Kontrole koncentrowały się na podejmowaniu czynności dowodowych mających na celu ustalenie, czy dokumenty okazane do kontroli dotyczące zakupu towaru oraz jego sprzedaży w systemie Tax Free odzwierciedlają rzeczywisty przebieg transakcji. W przypadku stwierdzenia oszustwa ustalano, iż transakcje nie stanowią dostawy towarów w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁹, tym samym kwoty wykazane w deklaracji jako dostawa Tax Free były usuwane z rozliczenia;

b) w przypadku wykazania dostawy towarów Tax Free ze stawką 0% dotyczącej towarów niestanowiących nabycia na cele osobiste podróżnego – dostawę opodatkowywano stawką krajową w wysokości 23;

c) mechanizmy związane z wielokrotnym przekraczaniem granicy przez te same osoby przewożące towary o znacznych wartościach nie były kwestionowane pod względem ilości i wielokrotności transakcji. W przypadku wskazania na jednym dokumencie Tax Free towarów w ilości wskazującej na ilość hurtową lub w przypadku częstotliwości wywozu towarów w systemie Tax Free przez te same osoby Naczelnik Urzędu kierował pisma do organów celnych zawierające prośby o objęcie szczególnym nadzorem dokumentów Tax Free wystawianych przez te podmioty. Powołując się na interpretację Dyrektora KAS²⁰, Naczelnik Urzędu stwierdził, iż żaden przepis prawa nie nakazuje podatnikowi kontroli ilości ani częstotliwości sprzedawanego towaru, natomiast to funkcjonariusze celnicy mają obowiązek kontroli i określenia takich zdarzeń. Wskazał, iż otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z urzędowym potwierdzeniem urzędu celnego – pod względem formalnym i materialnym – wywozu sprzedanego towaru poza terytorium UE, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu podatku VAT oraz zastosowania stawki 0%²¹;

- w związku z poleceniem Dyrektora IAS, problemów (opisanych powyżej) jakie pojawiają się w trakcie weryfikacji rozliczeń sprzedawców dokonujących sprzedaży w ramach procedury Tax Free wraz z propozycjami ich rozwiązania. Stwierdzono, że ograniczenie procedury zawyżania cen jest możliwe na przejściu granicznym, w momencie próby wywozu towarów i uzyskania jego potwierdzenia. Jako

¹⁴ W dniu 16 lutego 2018 r.

¹⁵ W związku z pismem Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 8 marca 2019 r. – sprawa opisana w punkcie 2.3 wystąpienia pokontrolnego.

¹⁶ Pozorujące prowadzenie działalności gospodarczej.

¹⁷ Obywateli Ukrainy trudniących się przenoszeniem towarów przez granicę.

¹⁸ Nabycia towarów od tzw. „podmiotów znikających”, firmy uczestniczące w łańcuchu dostaw wystawiały i wprowadzały do obrotu faktury niedokumentujące rzeczywistych transakcji.

¹⁹ Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm., zwanej dalej: „ustawą o podatku VAT”.

²⁰ Nr IBPP4/443-552/14-1/PK z 16 listopada 2017 r.

²¹ W dniu 21 marca 2018 r.

rozwiązania wskazano wstrzymywanie przez organ celny wywozu towarów, powołanie rzeczoznawcy stale obecnego przy odprawie podróźnych zgłaszających dokumenty Tax Free. W celu ograniczenia dokonywania jednostkowego wywozu towarów w sposób powtarzalny konieczne jest gromadzenie i analiza danych o podróźnych z formularzy Tax Free w dłuższym okresie czasu, celem weryfikacji częstotliwości przekraczania granicy oraz ilości i rodzaju wywożonego towaru w czasie. W przypadku, gdy podróźny wywozi w bagażu osobistym towary o charakterze handlowym organ celny nie powinien potwierdzać wywozu tych towarów, dokonując adnotacji na dokumencie Tax Free: „ilość hurtowa” lub „charakter handlowy”²².

W związku ze zgłoszonymi problemami Naczelnik Urzędu nie otrzymał informacji zwrotnej od Dyrektora IAS.

(dowód: akta kontroli str. 43-82; 900-904)

2.3 W latach 2017-2019 (do 31 sierpnia) jeden podatnik posiadający status podmiotu z udziałem kapitału zagranicznego²³ zgłosił w Urzędzie, że będzie dokonywał sprzedaży w ramach systemu Tax Free. Urząd zweryfikował jego adresy związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w dniu 20 listopada 2018 r. oraz dwukrotnie ocenił ryzyko rejestracyjne²⁴ na poziomie akceptowalnym/niskim.

W związku z pismem Dyrektora IAS z dnia 15 maja 2019 r. dotyczącym objęcia szczególnym monitoringiem sprzedaży, miejsc prowadzenia działalności gospodarczej a także instalacji kas fiskalnych oraz ich oznaczenia i przemieszczania, Urząd przeprowadził m.in. czynności analityczne²⁵, sprawdzające, dokonał ponownie oględzin miejsca prowadzenia działalności ww. podmiotu. Stwierdził, że może on pełnić rolę „bufora”. Informację w tym zakresie przekazano do właściwego organu, tj. Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie oraz Dyrektora IAS.

(dowód: akta kontroli str. 43-49; 260-278; 397-401; 842-847)

W dwóch przypadkach zmiana struktury kapitału (uzyskanie statusu spółki z udziałem kapitału zagranicznego) nastąpiła po dniu dokonania zgłoszenia w zakresie sprzedaży w ramach systemu Tax Free²⁶. Wobec tych podmiotów Urząd dokonał weryfikacji adresów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przeprowadził czynności analityczne i sprawdzające. Dwukrotnie analizował ryzyko rejestracyjne jednego z nich, oceniając je na poziomie niskim. W przypadku drugiego nie analizował ryzyka w związku z tym, że podmiot został przeniesiony z innego urzędu skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 43-49; 402-417; 842-847)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w toku podejmowanych działań nie stwierdzono przypadku wykorzystania ww. podmiotów do pozorowania transakcji w ramach systemu Tax Free w zakresie towarów, które nie zostały faktycznie nabyte przez te spółki.

(dowód: akta kontroli str. 43-49)

W latach 2017-2019 (do 31 sierpnia) jeden podatnik posiadający obywatelstwo ukraińskie²⁷ zgłosił w Urzędzie, że będzie dokonywać sprzedaży towarów, w związku z którą podróźnym przysługuje zwrot podatku VAT. Dokonano weryfikacji

²² W dniu 20 grudnia 2017 r.

²³ Wartość kapitału na dzień dokonania ww. zgłoszenia, tj. 18 stycznia 2019 r. wynosiła 5 000 zł.

²⁴ Tj. 26 października 2018 r. i 21 listopada 2018 r. – ocena ryzyka VAT UE.

²⁵ M.in. analiza plików JPK_VAT oraz deklaracji VAT-7.

²⁶ Wartość kapitału na dzień dokonania zgłoszeń, tj. 29 grudnia 2017 r. wynosiła 65 000 zł i 28 września 2018 r. – 100 000 zł.

²⁷ Ustalenia na podstawie CRP KEP.

adresu związanego z prowadzeniem jego działalności gospodarczej. Podatnik z dniem 13 września 2017 r. zgłosił zawieszenie prowadzenia działalności gospodarczej²⁸. Wg stanu na dzień 5 grudnia 2019 r. nie zgłosił wznowienia w tym zakresie.

W ww. okresie także inny podatnik zgłosił w Urzędzie, że jest sprzedawcą w ramach Tax Free. Na podstawie danych w *Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej Rzeczypospolitej Polskiej (CEiIDG)* posiadał on obywatelstwo ukraińskie, natomiast brak było w tym zakresie informacji w Systemie Rejestracji Centralnej Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP). Wobec tego podatnika Urząd podjął czynności analityczne i sprawdzające.

(dowód: akta kontroli str. 842-847; 1067-1077; 1095-1098)

2.4 Zarządzeniem Naczelnika z dnia 8 sierpnia 2014 r. wprowadzono w Urzędzie *Politykę zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*²⁹, która³⁰ przewidywała obowiązki w zakresie oceny ryzyka podmiotów na etapie nadawania im nr. NIP, weryfikacji złożonego zgłoszenia rejestracyjnego w podatku VAT lub rejestrowania przez nich nowej działalności gospodarczej. Poziom ryzyka dotyczący podmiotu rejestrującego miał być oceniany z użyciem kryteriów zawartych w *Karcie Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotów (KORRP)*, które dotyczyły w szczególności: zgodności i spójności podanych danych rejestracyjnych w powiązaniu ze wskazanym przedmiotem i miejscem prowadzenia działalności gospodarczej oraz „racjonalności” działań podmiotu w powiązaniu ze wskazanym przedmiotem działalności gospodarczej (np. przechowywanie dokumentacji podatkowej bez żadnego uzasadnienia w odległej o kilkaset kilometrów miejscowości, deklarowanie produkcji lub sprzedaży hurtowej wyłącznie w mieszkaniu prywatnym itp.).

(dowód: akta kontroli str. 418-464)

Pismem z dnia 9 września 2017 r. Dyrektor IAS przekazał do Urzędu pismo Szefa KAS wraz z procedurami w sprawach: prowadzenia rejestru podatników i płatników, prowadzenia rejestru podatników VAT, prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych i analizy ryzyka rejestracji podmiotu – do wiadomości i stosowania.

Zgodnie z *Procedurą postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotów* poziom ryzyka dotyczący podmiotu rejestrującego się winien być oceniany z użyciem kryteriów zawartych w KORRP. W wyniku tej analizy podmiotowi winien być przydzielony jeden z trzech poziomów ryzyka: podmiot rzetelny, podmiot podwyższonego ryzyka (średnie ryzyko), podmiot podwyższonego ryzyka (wysokie ryzyko).

W dniu 15 czerwca 2018 r. ww. procedura została zastąpiona nową, opartą o *System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego w zakresie rejestracji (SKORP)*. Badanym podmiotom mógł być przydzielony jeden z trzech poziomów ryzyka: akceptowalny poziom ryzyka, podwyższony poziom ryzyka lub wysoki poziom ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 465-501)

W latach 2017-2019 (do 31 sierpnia) 35 podatników zgłosiło w Urzędzie, że będą dokonywać sprzedaży na podstawie art. 129 ustawy o *podatku VAT*, z tego trzech podatników dokonało takiego zgłoszenia również przed tym okresem. W przypadku 16 podatników Urząd analizował (przed rejestracją działalności gospodarczej, rejestracją w podatku VAT lub VAT-UE) ryzyko rejestracyjne w ramach procedury KORRP, zaś w dwóch – procedury SKORP, oceniając je na poziomie

²⁸ Rozpoczęcie działalności gospodarczej w dniu 15 grudnia 2016 r.

²⁹ Opracowaną przez Ministerstwo Finansów.

³⁰ W ramach *Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*.

niskim/akceptowalnym a w jednym przypadku – podwyższonym. W pozostałych 17 przypadkach nie dokonywano w Urzędzie oceny ryzyka rejestracyjnego w formie KORRP lub SKORP w związku z problemami technicznymi dotyczącymi aplikacji KORRP, w związku z rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej lub zarejestrowaniem dla celów podatku VAT przed 2016 r., tj. przed okresem obowiązywania tych procedur lub w związku z zarejestrowaniem podatnika w innym urzędzie skarbowym i brakiem informacji o wysokim poziomie ryzyka. W 16 przypadkach Urząd dokonał ponadto oględzin, w ramach których m.in. weryfikował adresy prowadzenia działalności gospodarczej oraz zewnętrzne znamiona istnienia firmy.

(dowód: akta kontroli str. 43-49; 311-360; 508-512; 842-854; 859-883)

W związku z uzyskaniem przez jeden z podmiotów w ramach oceny SKORP ryzyka na poziomie podwyższonym Urząd objął go monitoringiem, w ramach którego jest on analizowany pod kątem zmiany właściwości, zmian w zakresie zarządu, udziałowców oraz pełnomocników, informacji sygnałnych wskazujących na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych, np. brak deklaracji lub JPK_VAT, wykazywanych zwrotów podatku VAT. Z uwagi na fakt wykazania zwrotu o znacznej kwocie przeprowadzono dodatkową analizę w zakresie danych wykazanych w JPK_VAT dotyczących kontrahentów.

(dowód: akta kontroli str. 795-841)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że analiza ryzyka rejestracji podmiotu, w tym przeprowadzenie oceny ryzyka rejestracyjnego, prowadzona była na etapie weryfikacji złożonego przez podatnika zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku VAT (przed zarejestrowaniem dla celów tego podatku) oraz w przypadku dokonywania rejestracji jako podatnika VAT-UE.

W związku ze składaniem zgłoszeń przez podatników w zakresie dokonywania dostaw w ramach procedury Tax Free Urząd podejmował czynności analityczne w zakresie zarejestrowania podatnika dla celów podatku VAT oraz w zakresie wartości obrotu osiągniętego za rok poprzedni. Nie podejmowano działań w postaci oględzin miejsca prowadzenia działalności, sprawdzenia czy w powyższych miejscach prowadzą działalność również inne podmioty gospodarcze, czy warunki lokalowe pozwalają na prowadzenie danego rodzaju działalności, czy miejsce sprzedaży jest odpowiednio oznaczone, czy podatnik posiada towar, kasę fiskalną itp. Urząd nie jest zobligowany do tego żadnymi wytycznymi czy też uregulowaniami prawnymi, a samo zgłoszenie nie jest tożsame z dokonywaniem dostawy w ramach systemu Tax Free.

Urząd nie uznaje za zasadne dokonywanie weryfikacji w powyższym zakresie. Moment złożenia oświadczenia sprzedawcy oraz możliwość wykazania powyższej dostawy w stawce 0% mogą być znacznie oddalone w czasie. W skrajnych przypadkach może dojść do sytuacji, iż powyższa dostawa nigdy nie będzie wykazana ze stawką 0%, np. w przypadku braku otrzymania przez sprzedawcę we właściwym terminie dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej (UE). Podejmowanie wskazanych działań na etapie dokonywania zgłoszenia przez sprzedawcę, że spełnia warunki art. 127 wygeneruje dodatkowe koszty dla budżetu państwa nie przekładając się na efekt finansowy realizowanych zadań.

(dowód: akta kontroli str. 271-278)

2.5. W dniu 5 sierpnia 2016 r. Dyrektor IAS, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Rzeszowie³¹ oraz Dyrektor Izby Celnej w Przemyślu³² zawarli porozumienie

³¹ Zwany dalej: „Dyrektorem UKS”.

o współpracy³³. Porozumienie to dotyczyło w szczególności: wymiany informacji, czynności kontrolnych, m.in. w zakresie zwrotów podatku VAT, czynności dochodzeniowych, szkoleń, wymiany doświadczeń, czynności technicznych i analitycznych.

(dowód: akta kontroli str. 299-310)

W styczniu i lutym 2017 r. Urząd skierował do Dyrektora UKS trzy wnioski o przeprowadzenie kontroli skarbowych w celu oceny zasadności zwrotu podatku VAT, dotyczące łącznie sześciu podmiotów dokonujących sprzedaży w ramach Tax Free. Wnioski te zostały skierowane m.in. w związku z: dokonywaniem nabyć towarów handlowych niecharakterystycznych dla zakresu prowadzonej działalności; powiązaniem osobowymi i kapitałowymi; dokonywaniem dostaw/nabyć na rzecz/od podatników podejrzewanych o branie udziału w transakcjach fikcyjnych; znaczącym wzrostem wartości dokonywanych dostaw w ramach procedury Tax Free oraz zwrotów podatku VAT, podejrzeniami o branie udziału w transakcjach fikcyjnych oraz pozorowaniem działalności gospodarczej w celu wyłudzenia zwrotów podatku. W odpowiedzi Urząd Kontroli Skarbowej w Rzeszowie przekazał informacje o nieplanowaniu wszczęcia postępowania kontrolnego wobec podatników objętych wnioskami. W marcu 2017 r. Urząd ponownie skierował wnioski dotyczące ww. podmiotów o objęcie ich kontrolą celno-skarbową przez UCS.

(dowód: akta kontroli str. 294-298)

W dniu 10 sierpnia 2017 r. Dyrektor IAS wprowadził *Instrukcję w zakresie zasad prowadzenia działań przez jednostki podległe Dyrektorowi IAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych*³⁴. Miała ona zastosowanie do wniosków o kontrolę celno-skarbową przekazywanych przez Naczelnika Urzędu do realizacji przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu³⁵, z uwzględnieniem m.in.: zwrotów podatku VAT oraz analiz JPK. Określała ona szczegółowe przesłanki wnioskowania o kontrolę celno-skarbową, elementy wniosku, a także zobowiązywała Naczelnika UCS do poinformowania Naczelnika Urzędu w wyznaczonym terminie o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku. Naczelnik Urzędu – w przypadku identyfikacji niepokojącego zjawiska gospodarczego noszącego znamiona przestępstwa podatkowego, nie posiadając dostatecznych dowodów umożliwiających udowodnienie procederu, po wyczerpaniu działań możliwych do realizacji przez niego, np. czynności sprawdzających – zobowiązany był także do przekazania Naczelnikowi UCS informacji sygnałnej o nieprawidłowościach podatkowych/celnych. Informacja ta winna zostać przeanalizowana przez Naczelnika UCS i w przypadku pozytywnej rekomendacji Naczelnik ten winien poinformować o tym fakcie Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 311-360)

W piśmie z dnia 1 marca 2017 r. Dyrektor IAS skierował do Naczelnika Urzędu prośbę o przekazanie Naczelnikowi UCS wniosków o kontrole zwrotów podatku VAT wynikających z deklaracji złożonych przez podatników do dnia 28 lutego 2017 r., w przypadku stwierdzenia próby wyłudzenia tego podatku.

(dowód: akta kontroli str. 394-396)

W okresie od marca 2017 r. do sierpnia 2019 r. Urząd skierował do UCS łącznie dziewięć wniosków o objęcie kontrolą celno-skarbową łącznie 12 podatników (w tym trzy ponowione wnioski dotyczące sześciu podatników skierowane przed 1 marca

³² Zwany dalej: „Dyrektorem IC”.

³³ Zwane dalej: „Porozumieniem”.

³⁴ Zwaną dalej: „Instrukcją z 10 sierpnia 2017 r.”

³⁵ Zwanego dalej: „Naczelnikiem UCS”.

2017 r.), będących sprzedawcami w ramach Tax Free, w tym trzy na podstawie ww. pisma Dyrektora IAS z dnia 1 marca 2017 r. Siedem z nich dotyczyło oceny zasadności zwrotów podatku VAT, jeden – działań w zorganizowanej grupie powiązanej kapitałowo i osobowo mającej na celu wyłudzenie podatku VAT, zaś jeden – nabycia od podmiotu, wobec którego wydano decyzje określające kwoty podatku VAT zgodnie z art. 108 ustawy o podatku VAT. Jako uzasadnienie wniosków wskazywano m.in.: znaczący wzrost wartości dostaw w ramach procedury Tax Free oraz kwot zwrotów na rachunek bankowy przy jednoczesnym spadku dostaw w stawce 23%; dokonywanie nabyć towarów zakupionych na poprzednim etapie obrotu od podmiotu posiadającego status „wątpliwy” w EUROFISC; podejrzenie udziału w transakcjach „karuzelowych” i fikcyjnych; powiązania osobowo-kapitałowe wskazujące na możliwość oszustw podatkowych; dokonywanie nabyć towarów handlowych niecharakterystycznych dla zakresu prowadzonej działalności; dokonywanie nabyć od podmiotów nowo powstałych lub zmieniających właściwość miejscową, których kontrahentami były podmioty pozorujące działalność gospodarczą, zarejestrowane w wirtualnych biurach, niedokonujące rozliczeń transakcji oraz działalność w branży towarów „wrażliwych”.

W czterech sprawach UCS objął kontrolą celno-skarbową podmioty ujęte we wnioskach. W wyniku jednej z kontroli stwierdzono uszczuplenia w wysokości 3 499 zł, zaś podatnik złożył korektę deklaracji. Na dzień 17 stycznia 2020 r. Urząd nie posiadał informacji o zakończeniu pozostałych trzech kontroli.

Jedna sprawa została objęta analizą *Zespołu koordynującego pracę pionu kontroli celno-skarbowej i zwalczania przestępczości ekonomicznej oraz określającego kierunki działania w najważniejszych sprawach w UCS*, wprowadzono zastrzeżenia w systemach informatycznych w zakresie monitoringu towarów opuszczających terytorium RP w procedurze Tax Free oraz rekomendowano podjęcie czynności, do których prowadzenia Naczelnik Urzędu nie posiadał kompetencji.

W pięciu przypadkach UCS poinformował Urząd o nieplanowaniu wszczęcia kontroli celno-skarbowej, spośród których w dwóch – Urząd przeprowadził kontrole podatkowe, w wyniku których stwierdził uszczuplenia w łącznej kwocie 499 682 zł. Podatnicy złożyli korekty deklaracji³⁶, zgodne z ustaleniami kontroli, na łączną kwotę 149 097 zł. W pozostałych sprawach postępowania podatkowe nie zostały zakończone na dzień 17 stycznia 2020 r.

W dwóch sprawach Naczelnik Urzędu pozostawił sprawy bez dalszego biegu z uwagi na brak ekonomicznej zasadności prowadzenia kontroli w związku z nieistnieniem majątku podatników pozwalającego na prowadzenie skutecznej egzekucji lub dokonanie zabezpieczenia oraz w związku ze zbliżającym się terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych i brakiem informacji, czy decyzje będące podstawą skierowania wniosku o kontrolę celno-skarbową były prawomocne.

(dowód: akta kontroli str. 294-298; 1485-1538)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w pierwszej z ww. spraw podejmowanie kontroli podatkowej jak również innych działań nie było uzasadnione w związku z tym, że:

- podatnik wyzbył się posiadanego majątku lub w znacznym stopniu obciążył go, przez co ewentualne zabezpieczenie przyszłych należności poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej jest niecelowe a w przyszłości prowadzona egzekucja administracyjna nie zaspokoi należnych zaległości;

³⁶ Dotyczące dwóch okresów.

- ewentualny pozytywny wyrok w sprawie skargi pauliańskiej³⁷ dałby możliwość przeprowadzenia egzekucji, jedynie do wysokości kwoty należności zgłoszonej we wniosku;

- wskazane w Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców pojazdy zarejestrowane na podatnika posiadają niską wartość rynkową przy jednoczesnym braku aktualnych badań technicznych i ubezpieczenia, co może świadczyć o dokonanej zbyciu, wywozie poza granice RP lub zniszczeniu.

W związku z brakiem ekonomicznej zasadności prowadzenia kontroli³⁸ oraz znacznym obciążeniem Referatu Kontroli Podatkowej pozostawiono sprawę bez dalszego biegu w dniu 16 kwietnia 2019 r. Wobec ww. podatnika Urząd prowadził czynności sprawdzające na zlecenie Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, zaś Prokuratura Regionalna w Rzeszowie nadzoruje postępowanie w sprawie zorganizowanej grupy przestępczej mającej na celu wyłudzenie podatku VAT oraz innych należności podatkowych, fałszowanie dokumentacji dotyczącej obrotu towarowego oraz pranie brudnych pieniędzy.

W drugiej z ww. spraw nie podjęto kontroli podatkowej w związku z:

- otrzymaniem w dniu 29 sierpnia 2019 r. odpowiedzi Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław Śródmieście dotyczącej terminu zakończenia postępowań prowadzonych wobec jednego z kontrahentów podmiotu, tj. 30 września 2019 r. i 31 października 2019 r. Do dnia 14 grudnia 2019 r. Urząd nie otrzymał informacji o zakończeniu ww. postępowań;

- pozyskaniem w dniu 10 września 2019 r. informacji, iż nie przewiduje się wszczęcia kontroli celno-skarbowej w związku z: brakiem wystarczających podstaw do wszczęcia działań skutkujących zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych, wskazanych we wniosku o jej przeprowadzenie;

- wniesieniem przez zarząd spółki (będącej jednym z kontrahentów podmiotu) do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach wniosku o uchylenie decyzji wydanych przez Naczelnika UCS i brakiem informacji, czy decyzje te są prawomocne;

- zbliżającym się terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych dotyczących lat 2014-2015.

(dowód: akta kontroli str. 1067-1077; 1447-1479)

2.6 W Urzędzie od dnia 16 stycznia 2018 r. obowiązywała *Instrukcja w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free*³⁹. Została ona wprowadzona Zarządzeniem Dyrektora IAS⁴⁰ i dotyczyła Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie⁴¹, podległych urzędów skarbowych i UCS. Według Instrukcji, przekazywane przez Urząd do Działu Analizy Ryzyka UCS⁴² komunikaty⁴³ miały m.in. dotyczyć:

- sprzedawców specjalizujących się w określonej branży, np. budowlanej, dokonujących sprzedaży towarów innego rodzaju, np. elektroniki;
- towarów nieracjonalnie wysokiej wartości w porównaniu do wartości rynkowej;

³⁷ Wystąpienie do Prokuratury Generalnej RP, pismo znak 1813-SEW.725.1.2018 z dnia 14 listopada 2018 r.

³⁸ Generowanie kosztów kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego przy jednoczesnym braku majątku pozwalającego na przeprowadzenie skutecznej egzekucji lub dokonanie zabezpieczenia.

³⁹ Zwana dalej: „Instrukcją”.

⁴⁰ Nr 21/2018.

⁴¹ Zwanej dalej: „IAS”.

⁴² Od dnia 8 sierpnia 2019 r. – do komórki właściwej w sprawach oceny ryzyka w obszarze granicznej kontroli celno-skarbowej UCS.

⁴³ Zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do Instrukcji – *Karty informacji pierwotnej*.

- pojawiających się zjawisk, których skala nasilała się i istniało duże prawdopodobieństwo, że może dochodzić do nieprawidłowości celnych lub podatkowych;

- analiz, które wykazywały wątpliwości co do rzetelności zawieranych transakcji;

- innych zdarzeń wg uznania urzędu skarbowego, np. identyfikacji wysokiego ryzyka przy rejestracji podatnika na potrzeby podatku VAT⁴⁴.

Treść przekazywanej informacji miała zawierać w szczególności dane dotyczące: obiektu monitorowanego (sprzedawcy, podróżnego, towaru – asortymentu); formy nadzoru (kontroli towaru, dokumentacji fotograficznej, kopii dokumentów); okresu objęcia szczególnym nadzorem/monitoringiem oraz zasięgu terytorialnego.

Po upływie terminu monitorowania lub zebrania niezbędnych danych UCS zobowiązany był przekazać do Urzędu informację zwrotną⁴⁵.

(dowód: akta kontroli str. 6-41; 43-49; 227-229)

W okresie objętym kontrolą, w dniu 15 października 2019 r. Urząd przekazał do UCS jedną *Kartę informacji pierwotnej*. Na podstawie danych z R-30 *Zwrot VAT dla Podróżnych* ustalono, że podmiot objęty kartą dokonywał wielokrotnej sprzedaży na rzecz tych samych podróżnych w systemie Tax Free. Częstotliwość sporządzanych dokumentów Tax Free oraz wartość towarów w podziale na poszczególnych podróżnych mogła wskazywać na przewóz o charakterze handlowym. W trakcie czynności analitycznych Urząd ustalił, że 10 spośród podróżnych wystąpiło 10 i więcej razy w analizowanym okresie, a suma rachunków dla poszczególnych podróżnych wynosiła co najmniej 17 000 zł. Urząd otrzymał informację zwrotną z UCS w dniu 3 grudnia 2019 r., która została szczegółowo opisana w punkcie 2.7 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 43-49; 230-243; 884-899; 919-1057)

W związku z zaleceniem Zastępcy Szefa KAS zwiększenia działań kontrolnych w eksporcie z wykorzystaniem JPK, w dniu 15 czerwca 2018 r. do Urzędu wpłynęła prośba Naczelnika UCS. Dotyczyła ona przekazania do UCS danych podmiotów, wobec których należałoby podjąć szersze czynności analityczne w kontekście ewentualnych nieprawidłowości związanych z obrotem międzynarodowym, realizowanym na podstawie zgłoszeń wywozowych oraz dokumentów *Zwrot VAT dla Podróżnych*.

W dniu 19 lipca 2018 r., wobec wzrostowej tendencji wypłat z tytułu zwrotów podatku VAT w województwie podkarpackim, Dyrektor IAS zwrócił się do Urzędu z prośbą o przeprowadzenie analizy podmiotów występujących o zwrot podatku VAT. Wykaz podmiotów budzących wątpliwości co do zasadności zwrotów należało przekazać do UCS, celem podjęcia stosownych czynności.

W związku z ww. pismami Urząd przekazał trzy informacje do UCS mogące wskazywać na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości związanych z obrotem międzynarodowym, realizowanym na podstawie zgłoszeń wywozowych oraz dokumentów *Zwrot VAT dla Podróżnych*. Podstawą ich skierowania były m.in. następujące przesłanki: dokonywanie transakcji o znacznych wartościach przez podmiot nowo powstały; kierowanie oferty dostawy jedynie do jednego podmiotu; działalność w branży wymagającej specjalistycznej wiedzy technicznej oraz doświadczenia; wykazywanie nabyć od podmiotu nowo powstałego, nabywającego od podmiotów pozorujących działalność gospodarczą, zarejestrowanych w wirtualnych biurach; powiązania osobowo-kapitałowe wskazujące na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych o znacznych rozmiarach.

⁴⁴ Od 14 czerwca 2019 r.

⁴⁵ Zabezpieczony materiał dowodowy w postaci wyników kontroli, kopii dokumentów, zdjęć towaru, danych z systemu *Zwrot VAT dla Podróżnych* przekazywanych przez Oddziały Celne.

W 2015 r. Urząd przekazał do UCS także dwie informacje dotyczące podmiotu objętego kontrolami zakończonymi w latach 2017-2019. Wnioski o objęcie szczególnym nadzorem towarów wywożonych przez obcokrajowców poza terytorium UE na podstawie dokumentów Tax Free wystawionych przez ww. podmiot zostały skierowane w związku z dokonywaniem sprzedaży towarów niecharakterystycznych dla prowadzonej działalności, tj. znacznej ilości kawy, zegarków i telewizorów, jak też wątpliwościami w zakresie autentyczności pieczęci oraz faktycznego przebiegu transakcji.

W związku z ww. informacjami do Urzędu wpłynęła jedna odpowiedź UCS wskazująca na brak zasadności wszczęcia kontroli celno-skarbowej oraz jedna – przekazująca dokumenty dotyczące autentyczności pieczęci i przebiegu transakcji.

(dowód: akta kontroli str. 43-49; 244-259; 502-507)

Instrukcja zobowiązywała także Oddziały Celne do przekazywania na bieżąco, z wykorzystaniem stosownego formularza⁴⁶, komunikatów do wyznaczonych urzędów skarbowych. W celu szybkiego reagowania na zidentyfikowane nieprawidłowości wyznaczono sześć kanałów przepływu informacji. Do Urzędu miały być przekazywane zgłoszenia z Oddziału Celnego w Medyce i Oddziału Celnego Granicznego Przemysł – Medyka⁴⁷.

Naczelnik Urzędu po otrzymaniu ww. informacji był zobowiązany do analizy otrzymania materiału wg swoich kompetencji lub przekazania jej zgodnie z właściwością do innego urzędu skarbowego.

W Instrukcji, w istotnych sprawach mających znaczenie dla kontroli celno-skarbowej lub podatkowej, zarekomendowano bieżącą wymianę informacji przez osoby wyznaczone do kontaktu z wykorzystaniem połączeń telefonicznych lub poczty elektronicznej.

(dowód: akta kontroli str. 6-41)

W okresie objętym kontrolą do Urzędu wpłynęło 44 *Karty informacji pierwotnej* sporządzone przez UCS, z których 19 zostało przekazanych przez inne urzędy skarbowe. Karty te dotyczyły m.in.: wystawiania dokumentów Tax Free „in blanco”; odmowy potwierdzenia wystąpienia towaru za granicę UE wg dokumentu Tax Free w związku ze słabą jakością przewożonego towaru, jego brakiem oraz usługami wykonanymi na rzecz podróżnych; znacznego zaniżania i zawyżania cen towarów; podpisu podróżnych na dokumentach Tax Free również w części dotyczącej potwierdzenia otrzymania zwrotu kwoty podatku VAT.

W 26 przypadkach Urząd nie był właściwy w związku z czym przekazał *Karty informacji pierwotnej* do właściwych urzędów skarbowych, powiadamiając o tym jednostki, od których otrzymał karty. W 18 przypadkach dokonano czynności analitycznych⁴⁸ oraz czynności sprawdzających dotyczących dokumentów Tax Free⁴⁹ (trzy są w trakcie). W 12 – pouczono podatników w zakresie prawidłowości stosowania procedury *Zwrot VAT dla Podróżnych*. W związku z otrzymanymi informacjami z UCS nie stwierdzono nieprawidłowości dotyczących uzyskania zwrotu podatku VAT z wykorzystaniem ww. procedury. Wypełnione przez Urząd *Karty informacji pierwotnej* zostały przekazane zwrótnie do UCS w 15 przypadkach, z tego 11 w okresach wynoszących od siedmiu do ponad 10 miesięcy od dnia ich otrzymania i od sześciu do dziewięciu miesięcy od zakończenia czynności analitycznych i sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 43-49; 279-293)

⁴⁶ *Karty informacji pierwotnej*.

⁴⁷ podległego Naczelnikowi UCS.

⁴⁸ Np. sprawdzenia JPK_VAT.

⁴⁹ Np. wzywając podatnika do złożenia wyjaśnień i przedstawienia dokumentacji.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że Instrukcja nie wskazuje bezpośrednio na termin a nawet konieczność udzielania odpowiedzi. W części spraw podmioty objęto monitoringiem. Pozostałe sprawy miały charakter wielowątkowy i skomplikowany.

(dowód: akta kontroli str. 795-797)

2.7 Pracownicy Urzędu posiadali dostęp do systemu informatycznego R30 *Zwrot VAT dla Podróżnych* oraz do modułu komunikacyjnego *Przekroczenia Granicy* systemu *Archiwum Odpraw i Legitymowań ZSE6 (ZAOiL)*, prowadzonego przez Straż Graniczną.

Do pierwszego z systemów dostęp posiadały cztery osoby (trzy osoby od dnia 22 stycznia 2018 r. i jedna – od dnia 25 lutego 2019 r.). Dostęp do drugiego modułu został uzyskany przez cztery osoby w dniu 28 marca 2019 r.

Od dnia 16 lipca 2015 r. 12 pracowników Urzędu posiadało także uprawnienia dostępu do danych ze zbioru systemu informatycznego *Rejestr dokumentów Zwrot VAT dla Podróżnych*.

(dowód: akta kontroli str. 129; 177-213)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że system dokumentów R-30 *Zwrot VAT dla Podróżnych* oraz moduł *ZAOiL* były wykorzystywane w trakcie realizacji powierzonych zadań. Z uwagi na rozmiar pobieranych plików (ilość rekordów – dokumentów Tax Free) oraz ilość informacji w nich zawartych nie dokonuje się wydruku poszczególnych pobranych plików. Wiele z dokonywanych wyszukiwań musi być po otrzymaniu wyniku ograniczona z uwagi na fakt, iż wydruk w postaci pliku xlsx może zawierać jedynie 1 000 pozycji – ograniczenie techniczne aplikacji. W związku z powyższym często dochodzi do konieczności dokonywania poboru nie za cały miesiąc/okres rozliczeniowy ale za okresy krótsze obejmujące kilka dni.

Analiza danych w zakresie dokonanych zapytań w module *ZAOiL* pozwala na stwierdzenie, iż był on wykorzystywany w przypadku: jednej kontroli podatkowej (wyszukiwanie w zakresie dwóch podróży), jednej czynności sprawdzającej w zakresie zwrotu podatku VAT (wyszukiwanie w zakresie czterech podróży) oraz jednej czynności analitycznej (wyszukiwanie w zakresie jednego podróży). Dodatkowo dane pozyskane z ww. źródła zostały wykorzystane również w okresach następnym, tj. do dnia sporządzenia odpowiedzi, np. w trakcie dwóch czynności sprawdzających w zakresie zwrotu podatku VAT dla dwóch podatników.

Przed 2017 r. dane dotyczące dokumentów Tax Free przedstawionych przez podróżnych do potwierdzenia organom celno-skarbowym pozyskiwano w ramach współpracy z Izbą Celną w Przemyślu lub UC po skierowaniu stosownych zapytań. Stanowiły one podstawę przeprowadzenia 17 kontroli zakończonych w latach 2017-2019 (do 30 czerwca) wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free oraz jednej, która nie została zakończona w tym okresie.

Prowadzona jest analiza danych zawartych w systemie R-30 *Zwrot VAT dla podróży*, w szczególności w przypadku wykazywania zwrotów w podatku VAT lub pozyskania informacji w zakresie możliwości wystąpienia nieprawidłowości. W związku z faktem, iż konstrukcja ww. rejestru nie pozwala na dokonywanie jakichkolwiek analiz, efekty w postaci prawidłowo wyciągniętych wniosków co do danej dostawy, zależą w znacznej mierze od doświadczenia osoby dokonującej analizy. Powyższe narzędzie jest jedynie rejestrem zawierającym dane w postaci: nr pozycji, komórka SCS, data rejestracji, nr zmiany, nr stempla stały, nr stempla zmiany, wystawca – nr rachunku, wystawca – NIP, wystawca – nazwa, podróżny - nr paszportu, podróżny – imię, podróżny – nazwisko, podróżny – data urodzenia, rachunek wartość od do, rachunek – wysoka wartość, rachunek – asortyment, rachunek – uwagi, rachunek – pochodzenie, rachunek – status rachunku, rachunek – kontrola, rachunek – status kontroli, rachunek – wartość brakującego towaru od do.

W związku z powyższym, jak i z uwagi na fakt konstrukcji samego systemu Tax Free, nie prowadzi się analiz jedynie pod kątem danych zawartych w ww. rejestrze. Prowadzona analiza musi być nierozdzielnie powiązana z danym okresem rozliczeniowym oraz musi obejmować inne obszary działalności podatnika m.in. źródło pochodzenia towaru będącego przedmiotem dostawy w systemie Tax Free. Informacje zawarte w R-30 *Zwrot VAT dla Podróżnych* dotyczą dokumentów przedstawionych organom celno-skarbowym do potwierdzenia. Brak możliwości określenia terminu dokonania korekty dostawy w stawce 23% lub 8% oraz wykazania dostaw w stawce 0% z uwagi na brak danych dotyczących powrotu podróżnego do sprzedawcy, w tym określenia daty tego zdarzenia.

W toku czynności analitycznych istotnymi wskazówkami dla prowadzącego sprawę jest występowanie przedmiotu dostawy z zakresu asortymentu znacząco odbiegającego od dotychczas prowadzonej działalności gospodarczej (np. elektroniki w przypadku podmiotu do tej pory sprzedającego pieluchy jednorazowe), czy też ustalenia w związku z przeprowadzanymi kontrolami przez organy celne. Informacją sygnałną wskazującą na konieczność zwrócenia bacniejszej uwagi lub przeprowadzenie pogłębionej analizy np. źródła pochodzenia towaru będącego przedmiotem dostawy w ramach Tax Free może być również dokonywanie nabyć bardzo dużych ilości danego towaru przez wskazanego podróżnego w ramach jednego dokumentu. Jednakże z uwagi na fakt braku uregulowań prawnych w zakresie ograniczeń dotyczących ilości towaru w ramach jednego dokumentu Tax Free, czy też częstotliwości nabyć dokonywanych przez danego podróżnego prowadzenie analiz wyłącznie w zakresie wartości towarów wywiezionych przez podróżnych nie znajduje uzasadnienia.

Realizując zadania w zakresie analizy zasadności zwrotów podatku VAT objęto czynnościami analitycznymi m.in. rozliczenia jednego z podatników będącego jednym z 20 największych dostawców funkcjonujących w ramach systemu Tax Free. W sprawie tej podjęto następujące działania: skierowano do ośmiu głównych kontrahentów żądania w zakresie wskazania źródła pochodzenia towaru będącego przedmiotem transakcji we wskazanym okresie; objęto podmiot szerszymi działaniami analitycznymi w związku ze wzrostem wartości wykazywanych dostaw w ramach Tax Free oraz zwrotów podatku VAT, w postaci analiz składanych plików JPK-VAT oraz danych zawartych w aplikacji R-30 *Zwrot VAT dla Podróżnych*; skierowano informację pierwotną w zakresie częstotliwości dokonywanych nabyć oraz wartości towaru nabywanego przedstawionego do potwierdzenia organom celno-skarbowym. W wyniku podjętych działań otrzymano odpowiedź od trzech kontrahentów. Analiza przekazanych danych nie wykazała ryzyka wystąpienia nieprawidłowości po stronie nabyć. Zakupu dokonywano zarówno w sklepach stacjonarnych jak i przez sklepy internetowe, nabycia na poprzednich etapach obrotu następowały od podmiotów będących znanymi dystrybutorami lub przedstawicielami producentów.

W związku z wystosowaniem jednej z *Kart informacji pierwotnej*⁵⁰ otrzymano informację zwrotną, z której wynikało, że:

- w okresie od 1 stycznia do 25 listopada 2019 r. ilość dokumentów Tax Free wynosiła 4 950 szt., łączna wartość 10 850 269,09 zł;
- przedmiot wywozu stanowiły w szczególności towary zaklasyfikowane do asortymentu elektronika;
- ilość przeprowadzonych rewizji 2 385 szt., poziom kontroli 48,18%;
- w wyniku kontroli stwierdzono cztery nieprawidłowości, w wyniku których ujawniono brak towaru o wartości 1 859,72 zł;

⁵⁰ Opisaną w punkcie 2.6 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

- na podstawie zapisów systemowych ustalono, że towar został wywieziony przez 505 podróżnych. Dodatkowo w wyniku czynności sprawdzających ustalono 15 osób, które w okresie od 1 lipca do 25 listopada 2019 r. dokonały w ramach procedury Tax Free wywozu towaru o wartości powyżej 100 000 zł;

- na podstawie informacji pierwotnej przekazanej przez Urząd w systemie *Zwrot VAT dla Podróżnych* założono zastrzeżenia o następujących parametrach: zasięg – teren przejść granicznych UCS; data aktywacji 26 listopada 2019 r. – 31 grudnia 2019 r.; krotność poszczególnych algorytmów – zastrzeżenie trzykrotne na każdego podróżnego; treść zastrzeżenia: *Przeprowadzić kontrolę w zakresie potwierdzenia zgodności ilości i rodzaju wywożonego towaru z przedstawionymi dokumentami.*

Dodatkowo analiza danych zawartych w R-30 *Zwrot VAT dla Podróżnych* za okres od 26 listopada do 11 grudnia 2019 r. wykazała dokonanie kontroli w przypadku 401 dokumentów na 806 zarejestrowanych, wszystkie kontrole mają status zgodność, nie stwierdzono braku towaru.

(dowód: akta kontroli str. 855-858; 884-899; 919-1057; 1078-1080)

2.8 W związku z poleceniem Dyrektora IAS zawartym w piśmie z dnia 4 kwietnia 2017 r., Urząd rozpowszechnił *Komunikat dotyczący prawidłowego stosowania przepisów w ramach systemu Tax Free*. W dniu 7 kwietnia 2017 r. komunikat ten został przekazany drogą pocztową do 164 podmiotów, które w deklaracjach VAT-7 oraz VAT-7K złożonych w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 5 kwietnia 2017 r. wykazały dostawę towarów, o której mowa w art. 129 ustawy o podatku VAT w wysokości większej niż 0 zł. Powołując się na interpretacje indywidualne Ministra Finansów oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, w komunikacie wskazano m.in., iż system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter.

Urząd nie podejmował innych akcji informacyjnych w ww. zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 129-176)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że nie prowadzono innych akcji informacyjnych z uwagi na fakt, iż w jego ocenie uregulowania zawarte w ustawie o podatku VAT w sposób bardzo szczegółowy określają warunki dotyczące zarówno sprzedawcy, podstawy dokonania zwrotu podatku jak i prawa do zastosowania stawki 0%. Stwierdzone w trakcie realizacji nałożonych zadań nieprawidłowości związane były nie z nieprawidłowym lub nieumiejętnym wykorzystaniem procedury *Zwrot VAT dla Podróżnych*, ale z udziałem poszczególnych podmiotów w transakcjach „karuzelowych”, fikcyjnych lub dokonaniem nadużyciem prawa. Podatnicy oraz organizacje zrzeszające podmioty gospodarcze nie zgłaszały zapotrzebowania na przeprowadzenie szkolenia w powyższym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 43-48)

2.9 Pracownicy Urzędu nie uczestniczyli w szkoleniach dotyczących funkcjonowania procedury Tax Free. Naczelnik Urzędu nie zgłaszał do IAS zapotrzebowania na szkolenia w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 42, 129)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że brak dokonania zgłoszenia zapotrzebowania na szkolenie dotyczące procedury Tax Free spowodowany był faktem, iż jest ona jedynie jednym z elementów rozliczenia podatników podatku VAT. W jego ocenie uregulowania zawarte w Rozdziale 6 Działu XII ustawy o podatku VAT w sposób bardzo szczegółowy określają warunki dotyczące zarówno sprzedawcy, podstawy dokonania zwrotu podatku jak i prawa do zastosowania stawki 0%. Podatnicy wykazujący dostawę na podstawie art. 129 ustawy o podatku VAT stanowili odpowiednio wg stanu na dzień: 31 grudnia 2017 r. – 6,24%, 31 grudnia 2018 r. –

5,42%, 30 czerwca 2019 r.– 4,29% ogółu czynnych podatników podatku VAT zarejestrowanych w Urzędzie.

Spełnienie warunków formalnych określonych w ustawie daje podatnikowi prawo do zastosowania stawki 0%, a sprawdzenie prawidłowości rozliczenia wymaga dokonania oceny działalności podatnika przez pryzmat dokonywanych nabyć oraz ewentualnego wystąpienia nadużycia prawa. W ocenie Naczelnika Urzędu do prawidłowej realizacji zadań niezbędne jest doświadczenie pracowników typujących oraz przeprowadzających czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i postępowania podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 43-48)

3.1 Spośród 740 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free, w latach 2017-2019 (do 30 czerwca) Urząd objął 330⁵¹ (44,6%) podmiotów czynnościami sprawdzającymi, zaś kontrolami podatkowymi – 28⁵² (3,8%)⁵³. W wyniku tych działań stwierdzono uszczuplenia odpowiednio na łączne kwoty: 416 080,87 zł⁵⁴ i 10 824 880 zł⁵⁵.

(dowód: akta kontroli str. 83-102)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że Urząd w latach 2017-2019 (do 30 czerwca) zakończył prowadzenie 69 kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT wobec 40 podmiotów. Większość z zakończonych w ww. okresie kontroli związanych było z uczestnictwem podmiotów w oszustwach podatkowych, m.in. typu „karuzelowego” lub dotyczyło transakcji fikcyjnych oraz wiązało się z nadużyciem prawa. Powyższe postępowania były postępowaniami o wysokim stopniu złożoności, trudnymi, czasochłonnymi i skomplikowanymi. W wielu przypadkach wymagały dokonania wielowątkowych ustaleń wobec innych uczestników obrotu znajdujących się poza właściwością Urzędu – często poza terytorium kraju. Z uwagi na konieczność dążenia do wysokiej efektywności kontroli podatkowych, weryfikacją rozliczeń w ramach procedury kontroli podatkowej obejmowane są jedynie podmioty, w stosunku do których zachodzi wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w znacznych rozmiarach. W pozostałych przypadkach, gdzie konieczne jest dokonanie weryfikacji danego rozliczenia, przeprowadzane są czynności sprawdzające jako procedura mniej kosztowna dla budżetu państwa. Biorąc pod uwagę wielkość podmiotów, wartość wykazywanych dostaw, w tym w ramach systemu Tax Free, liczbę dowodów księgowych dokumentujących zarówno dokonaną dostawę i nabycie oraz ograniczone zasoby kadrowe, zdaniem Urzędu niezasadne jest wszczynanie postępowań kontrolnych wobec podmiotów, w stosunku do których przeprowadzona analiza ryzyka nie wykazała wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w znacznych rozmiarach.

(dowód: akta kontroli str. 271-278)

W 2017 r., spośród 20 podatników, którzy w deklaracjach VAT-7 za ten okres wykazali najwyższe kwoty sprzedaży towarów w procedurze Tax Free wszyscy zostali objęci czynnościami sprawdzającymi Urzędu. Łącznie przeprowadzono w tym okresie 118 czynności sprawdzających, w tym u poszczególnych podmiotów od jednej do 23. Czterech podatników objęto kontrolami podatkowymi, w tym dwóch – dwoma.

Z 20 podatników deklarujących w 2018 r. najwyższe kwoty sprzedaży w ww. procedurze, Urząd przeprowadził w tym okresie 74 czynności sprawdzające

⁵¹ 136 w 2017 r., 111 w 2018 r., 83 w 2019 r.

⁵² 15 w 2017 r., 13 w 2018 r., 0 w 2019 r.

⁵³ Dane wg stanu na koniec 2017 r., 2018 r. i 30 czerwca 2019 r.

⁵⁴ 214 013,87 zł w 2017 r., 146 394 zł w 2018 r., 55 673 zł w 2019 r.

⁵⁵ 3 203 474 zł w 2017 r., 7 621 406 zł w 2018 r.

u 18 podatników⁵⁶ i łącznie trzy kontrole u trzech podatników. Dwóch podatników, którzy nie zostali objęci czynnościami sprawdzającymi w tym okresie, objęto takimi czynnościami w 2017 r. i w 2018 r.⁵⁷

Szesnastu podatników spełniających ww. kryteria w 2019 r. (do 30 czerwca) objęto 38 czynnościami sprawdzającymi⁵⁸. W pozostałych czterech, których nie objęto czynnościami sprawdzającymi w tym okresie, czynności takie zostały zrealizowane w 2017 r. i w 2018 r. W okresie tym kontroli nie przeprowadzono.

(dowód: akta kontroli str. 103-128, 361-393)

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: 11 podatników to podmioty o wysokim, cztery o podwyższonym, zaś pięć o akceptowalnym poziomie ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 361-393)

3.2 W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie otrzymał od Dyrektora IAS wytycznych dotyczących 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, wynikające m.in. z: *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*⁵⁹, *Zasad i dobrych praktyk planowania i prowadzenia kontroli podatkowych w celu zapewnienia ich prawidłowego przebiegu oraz skrócenia czasu trwania*⁶⁰, *Kierunków działań kontrolnych KAS w 2018 r.*⁶¹, pisma Dyrektora IAS z dnia 20 czerwca 2018 r. oraz mierników stanowiących podstawę oceny funkcjonowania urzędów skarbowych, *Standardów dotyczących wyjaśnień i wezwań*⁶², *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, Czynności sprawdzających*⁶³, *Zasad kontroli z wykorzystaniem JPK*⁶⁴, *Metodologii kontroli podatkowych w wybranych branżach podwyższonego ryzyka, Wytycznych w sprawie weryfikowania zwrotów VAT w IAS i jednostkach podległych*⁶⁵. Zasady typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej wynikały z porozumienia i z *Instrukcji z 10 sierpnia 2017 r.*, co zostało szczegółowo opisane w punkcie 2.5 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 530-794)

3.3 Spośród 18 czynności sprawdzających objętych kontrolą, przeprowadzonych przez Urząd u 12 podatników VAT dokonujących sprzedaży w ramach procedury Tax Free, w przypadku siedmiu⁶⁶ – stwierdzono uszczuplenia na łączną kwotę 67 973 zł. W trakcie czynności sprawdzających u tego podatnika dokonano sprawdzenia transakcji pomiędzy nim a podmiotem, wobec którego została

⁵⁶ Od jednej do 12 u poszczególnych podmiotów.

⁵⁷ Jednego z nich.

⁵⁸ Od jednej do siedmiu u poszczególnych podmiotów.

⁵⁹ Przekazanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie (zwanego dalej: „Dyrektorem IS”) przy piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 31 marca 2016 r.

⁶⁰ Przekazanych przez Dyrektora IS przy piśmie z dnia 20 września 2016 r., opracowane w ramach *Zespołu ds. ryzyka zewnętrznego i kontroli*.

⁶¹ Przekazanych przez Dyrektora IAS przy piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 1 lutego 2018 r.

⁶² Przekazanych przez Dyrektora IAS przy piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 19 czerwca 2017 r.

⁶³ Przekazanych przez Dyrektora IAS przy piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 31 maja 2017 r.

⁶⁴ Przekazanych przez Dyrektora IAS przy piśmie Zastępcy Szefa KAS z dnia 9 listopada 2017 r.

⁶⁵ Przekazanych przez Dyrektora IAS przy piśmie z dnia 1 lipca 2019 r., opracowane w ramach *Zespołu ds. monitorowania realizacji dochodów budżetowych*.

⁶⁶ U jednego podatnika.

przeprowadzona kontrola podatkowa oraz wydano decyzje określające podatek do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku VAT, a które następnie były przedmiotem dostawy w ramach systemu Tax Free. W związku z przeprowadzonymi czynnościami podatnik złożył oświadczenie w zakresie przebiegu transakcji z kontrahentem, korekty deklaracji i wpłacił ww. kwotę.

Przesłankami podjęcia pozostałych czynności sprawdzających były m.in.: wyniki analiz ryzyka w związku z wykazaniem zwrotu podatku VAT oraz czynności analitycznych i ustaleń w związku z uprzednio prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi dotyczącymi wniosku SCAC oraz pochodzenia towaru; wzrost wartości wykazywanych zwrotów podatku oraz wzrost wartości wykazywanych dostaw w ramach procedury Tax Free; nabycia od podmiotu o podwyższonym ryzyku podatkowym wynikającym z WRO-Systemu; brak kontroli podatkowych. W trakcie tych czynności nie stwierdzono mechanizmów nadużyć procedury Tax Free.

Na podstawie dokumentów źródłowych Urząd sprawdzał:

- przedmiot dostawy w ramach procedury Tax Free;
- prawidłowość ujęcia wartości wykazywanej dostawy, w tym również czy wartość zakupów przekracza minimalną łączną wartość, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku VAT;
- zgodność danych wykazanych na paragonach fiskalnych dołączonych do dokumentów Tax Free;
- kompletność danych zawartych na dokumentach Tax Free stanowiących podstawę do dokonania zwrotu przez sprzedawcę, m.in. fakt potwierdzenia dokonanego przez urząd celny;
- zgodność umieszczonych na dokumentach stempli oraz pieczęci ze wzorem stempla potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium UE oraz wzorem pieczęci stosowanych przy wykonywaniu kontroli;
- potwierdzenie przez podróżnego odbioru podatku.

W przypadku dziewięciu podatników (15 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 podatku VAT od sprzedawcy. W pozostałych sprawach dokonał częściowej weryfikacji w systemie ZAOiL pobytu na terenie RP podróżnych⁶⁷ w dacie dokonania nabycia oraz podróżnych lub ustanowionych przez nich pełnomocników do odbioru zwrotu podatku w dacie dokonania zwrotu nie stwierdzając nieprawidłowości w tym zakresie.

Urząd nie sprawdzał w trakcie czynności sprawdzających:

- 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);

⁶⁷ Niektórych – weryfikacja wyrywkowa.

- przyczyn 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 podatku VAT („oszustwo karuzelowe”). Analiza dokumentów źródłowych nie wykazała dokonywania zawyżenia wartości towarów będących przedmiotem dostawy w ramach tej procedury w stosunku do wartości rynkowych.

(dowód: akta kontroli str. 855-858)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że podczas czynności sprawdzających nie sprawdzano czy wskazani na dokumentach podróżni przebywali na terytorium RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE oraz odbioru zwracanego podatku z uwagi na fakt, iż nie posiadano stosownych uprawnień umożliwiających dokonanie powyższego sprawdzenia. Integracja Systemu *Zwrot VAT dla Podróżnych* z Systemem ZAOiL, Archiwum Odpraw i Legitymowań Straży Granicznej oraz stworzenie modułu komunikacyjnego *Przekroczenia Granicy* umożliwiło nadawanie uprawnień w marcu 2019 r.

W czasie prowadzonych czynności sprawdzających nie sprawdzano:

a) czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE z uwagi na:

- brak możliwości dokonania powyższych ustaleń bez udziału podróżnego, niskie prawdopodobieństwo wystąpienia powyższych warunków oraz ekonomikę postępowania w przypadku ustaleń związanych z posiadaniem paszportu dyplomatycznego oraz podwójnego obywatelstwa; analiza ryzyka nie wykazała wysokiego prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości w powyższym zakresie;

- ekonomikę postępowania w przypadku ustaleń w zakresie posiadania przez podróżnych Karty Stałego Pobytu w RP; analiza ryzyka nie wykazała wysokiego prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości, zaś każdorazowe kierowanie zapytań w powyższym zakresie do urzędu wojewódzkiego jest niezasadne.

b) czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towarów określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych z uwagi na fakt, iż w przepisach regulujących system *Zwrotu VAT dla Podróżnych* brak szczegółowych uregulowań dotyczących celów handlowych, w tym ilości handlowych oraz częstotliwości dokonywania zakupu przez podróżnych. W uzasadnionych przypadkach, gdy zakup nie mógł być związany z celem osobistym podróżnego, czy też zachodziło podejrzenie udziału podmiotów w oszustwie typu „karuzela podatkowa” rozliczenia podatników weryfikowane były w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych lub kierowano wnioski o objęcie podmiotu kontrolą celno-skarbową.

c) w systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów polskich funkcjonariuszy na dokumentach Tax Free ze względu na brak możliwości technicznych w powyższym zakresie. System R-30 *Zwrot VAT dla podróżnych* nie zawiera danych pozwalających na dokonanie weryfikacji w zakresie danych osobowych funkcjonariusza dokonującego potwierdzenia danego dokumentu, zaś sprawdzanie w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających poszczególnych dokumentów Tax Free, z uwagi na ich liczbę w danym rozliczeniu, jest w przypadku braku uzasadnionego podejrzenia występowania nieprawidłowości ekonomicznie nieuzasadnione. Z uwagi na specyfikę prowadzenia działalności na terenie przygranicznym wielu podatników podlegających pod Urząd uczestniczy w systemie Tax Free, a obroty związane z tym rodzajem prowadzonej działalności są znaczące.

Liczba dokumentów zgłaszanych do potwierdzenia organom celno-skarbowym w danym miesiącu niejednokrotnie przekracza 1 000 szt.

d) 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), gdyż w toku prowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono dokumentów, w przypadku których zidentyfikowano ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w powyższym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 1058-1066)

W przypadku ośmiu czynności sprawdzających analiza nabyć nie wykazała ryzyka wystąpienia nieprawidłowości podatkowych – towary były zgodne z rodzajem prowadzonej działalności gospodarczej, nabywane były od podmiotów nieobarczonych wysokim ryzykiem.

Celem trzech czynności sprawdzających była weryfikacja źródła pochodzenia towarów będących przedmiotem nabycia w związku z podejrzeniem udziału w transakcjach fikcyjnych oraz pozyskanie materiału stanowiącego podstawę dalszych czynności analitycznych/sprawdzających oraz skierowania wniosków o objęcie podmiotów kontrolą skarbową.

W przypadku siedmiu czynności nie dokonywano weryfikacji prawidłowości zastosowania stawki 0% w związku z dostawami w ramach procedury Tax Free. W trakcie czynności badaniem objęto transakcje z podmiotem, w stosunku do którego przeprowadzona kontrola podatkowa stwierdziła występowanie nieprawidłowości i wydano decyzje określające podatek do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT. W związku z przeprowadzonymi czynnościami podatnik skorzystał z prawa do złożenia korekty w zakresie transakcji z ww. podmiotem.

W trakcie dziewięciu czynności sprawdzających dokonano weryfikacji wykazania dostaw na rzecz podmiotów objętych czynnościami przez głównych kontrahentów w zakresie nabyć we WRO-Systemie. Nie stwierdzono nieprawidłowości w powyższym zakresie.

Podczas jednej z czynności przeprowadzono badanie *Analiza R-30* w zakresie dokumentów dotyczących towaru niecharakterystycznego dla podatnika, która wykazała w większości przypadków dokonanie kontroli – status zgodność (17 kontroli na 22 dokumenty).

W trzech czynnościach wystąpiono do kontrahentów z żądaniem przekazania informacji w zakresie przebiegu transakcji. Kontrahenci dwóch podatników objętych czynnościami sprawdzającymi wskazali poprzednie ogniwa łańcucha transakcji. W przypadku trzeciego – nabycia na poprzednim etapie obrotu gospodarczego zostały wykazane w JPK_VAT i nastąpiły od podmiotów będących przedstawicielami znanych marek na terenie kraju. W żadnej ze spraw nie stwierdzono ryzyka wystąpienia nieprawidłowości.

W toku jednej z prowadzonych czynności przedstawiciel podatnika złożył wyjaśnienia w zakresie zawartych transakcji nabycia towarów handlowych m.in. w zakresie sposobu nawiązania współpracy z głównym kontrahentem, sposobu dokonywanej zapłaty, odbioru towaru oraz miejsca magazynowania nabytych towarów.

(dowód: akta kontroli str. 855-858)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w ramach prowadzonych czynności sprawdzających dokonywana jest weryfikacja w zakresie m.in. poziomu ryzyka kontrahentów podatników objętych czynnościami. W uzasadnionych przypadkach dokonywana jest weryfikacja przebiegu poszczególnych transakcji np. poprzez żądania

przedstawienia dokumentów przez podatników, czynności analityczne w zakresie wykazanych danych w dostępnych bazach i aplikacjach np. Konsoli Raportowania Eksportu Towarów (KRET), Konsoli Raportowania Importu Towarów (KRIT), R-30 Zwrot VAT dla Podróżnych, CRP KEP, czy też badane są przepływy pieniężne na kontach należących do podatnika (dane przekazywane do Szefa KAS przez Krajową Izbę Rozliczeniową moduł STIR przepływy WRO-System).

Na poziom ryzyka danego podmiotu ma wpływ wiele czynników, które nie zawsze są równie istotne z punktu widzenia danych czynności sprawdzających lub działań analitycznych, a prawidłowa ocena danej transakcji związana jest z oceną okoliczności jej przebiegu i zależy od doświadczenia dokonującego analizy. Występują przypadki podmiotów posiadających akceptowalny poziom ryzyka pomimo, że dokonana analiza danych dostępnych m.in. we WRO-Systemie wykazała uzasadnione podejrzenie udziału w oszustwie podatkowym. Analiza dotychczas prowadzonych spraw wykazała również występowanie sytuacji odwrotnych, tj. wysoki poziom ryzyka w zakresie podmiotów dokonujących dostaw m.in. sprzętu rolniczego na rzecz rolników (zarejestrowanych dla celów podatku VAT) lub w przypadku podmiotów, gdzie dane do systemów wprowadzone były błędnie, np. w zakresie wykreśleń z ewidencji podatników VAT lub dotyczyły okresów znacznie oddalonych w czasie, np. zapytania w zakresie transakcji zawarte w Bazie Podmiotów Szczególnych.

(dowód: akta kontroli str. 905-918; 1480-1484)

3.4 W latach 2017-2019 (do 30 czerwca) Urząd wydał łącznie 26⁶⁸ decyzji⁶⁹ dotyczących podatników VAT będących sprzedawcami towarów w ramach systemu Tax Free, w których stwierdził uszczuplenia na łączną kwotę 16 213 483 zł⁷⁰. Łącznie złożono 19⁷¹ korekt deklaracji VAT-7, z których wynikały uszczuplenia na łączną kwotę 374 057 zł⁷². Spośród nich 14⁷³ dotyczyło stosowania stawki 0% w ramach Tax Free, a ujęte w nich uszczuplenia stanowiły kwotę 370 306 zł⁷⁴.

Wg stanu na dzień 25 września 2019 r. jedna decyzja⁷⁵ była prawomocna, 21⁷⁶ – było przedmiotem postępowania odwoławczego, zaś 4⁷⁷ – postępowania sędowo – administracyjnego. Żadna z decyzji nie została uchylona.

(dowód: akta kontroli str. 214-220)

Przesłankami podjęcia kontroli były m.in.:

- analizy Urzędu wskazujące na: znaczną wartość dostaw dokonanych w ramach procedury Tax Free lub ich znaczny wzrost; wzrost wartości wykazywanych zwrotów podatku VAT; niecharakterystyczne dla rodzaju prowadzonej działalności oraz dokonywanych dostaw zgłoszone miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (biuro wirtualne); dokonywanie transakcji, których przedmiotem był towar niecharakterystyczny dla danego podmiotu; podejrzenie udziału w transakcjach fikcyjnych w ramach „oszustw karuzelowych”; powiązania osobowo-kapitałowe sugerujące możliwość wystąpienia nieprawidłowości podatkowych; istotne nieprawidłowości stwierdzone w trakcie wcześniej realizowanych kontroli podatkowych;

⁶⁸ 5 w 2017 r., 12 w 2018 r. i 9 w 2019 r.

⁶⁹ Według daty zakończenia kontroli.

⁷⁰ 397 141 zł w decyzjach z 2017 r., 9 060 199 zł – z 2018 r., 6 756 143 zł – z 2019 r.

⁷¹ 10 w 2017 r., 5 w 2018 r. i 4 w 2019 r.

⁷² 34 781 zł z 2017 r., 191 318 zł z 2018 r. i 147 958 zł z 2019 r.

⁷³ 6 z 2017 r., 4 z 2018 r. i 4 z 2019 r.

⁷⁴ 33 932 zł z 2017 r., 188 416 zł z 2018 r. i 147 958 zł z 2019 r.

⁷⁵ Z 2017 r.

⁷⁶ 1 z 2017 r., 11 z 2018 r. i 9 z 2019 r.

⁷⁷ 3 z 2017 r. i 1 z 2018 r.

- informacje przekazane przez UC i IAS wskazujące odpowiednio na możliwe nieprawidłowości przy sprzedaży i wystawianiu dokumentów Tax Free oraz na zwiększenie wartości towarów na dokumentach Tax Free w kolejnych miesiącach o co najmniej 500 000 zł,
- wnioski o przeprowadzenie kontroli skierowane przez inne urzędy skarbowe.
(dowód: akta kontroli str. 43-49; 221-226)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że samo dokonywanie dostaw w procedurze *Zwrot VAT dla Podróżnych* nie było bezpośrednią przesłanką podjęcia kontroli. Analiza ryzyka wystąpienia nieprawidłowości podatkowych obejmowała wysokość i fluktuację wartości wykazywanych dostaw w ramach procedury Tax Free oraz rodzaj asortymentu, w kontekście udziału poszczególnych podmiotów w transakcjach „karuzelowych”, fikcyjnych lub dokonanego nadużycia prawa.
(dowód: akta kontroli str. 43-49)

Według stanu na dzień 25 września 2019 r., wobec 28⁷⁸ podatników uczestniczących w systemie Tax Free poddanych kontrolom podatkowym zatwierdzonym w 2017 r. wydano 15 decyzji, z których 12 było przedmiotem postępowania odwoławczego, dwie – postępowania sądowego, zaś jedna nie została doręczona. W decyzjach tych stwierdzono uszczuplenia na łączną kwotę 3 158 039 zł, zobowiązania – na łączną kwotę 58 351 zł i zmniejszenie zwrotu podatku – na łączną kwotę 2 633 428 zł.

W 2018 r. wydano łącznie cztery decyzje, które były przedmiotem postępowania odwoławczego. W decyzjach tych stwierdzono uszczuplenia na łączną kwotę 5 225 907 zł i zmniejszenie zwrotu podatku na łączną kwotę 6 930 092 zł.

Na dzień 25 września 2019 r. żadna z ww. decyzji nie została uchylona ani przez organ odwoławczy, ani przez sąd.

W decyzjach tych stwierdzono m.in. następujące mechanizmy nadużyć procedury Tax Free: bezpodstawne obniżenie podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur dokumentujących nabycie smartfonów, kawy oraz sprzętu elektronicznego sprzedanych następnie przez podatnika w systemie Tax Free; wykorzystywanie ww. procedury w związku z rodzajem wywożonego towaru, częstotliwością wywozu oraz tymi samymi osobami (niejako „zawodowo” trudniącymi się przewozem towarów przez granicę); sprzedaż opodatkowaną stawką 0% przy zastosowaniu procedury Tax Free do towarów nabytych od „podmiotów znikających” w celu zawyżenia kwoty zwrotu podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 514-520)

W 19 sprawach⁷⁹, w których Urząd prowadził kontrole nie wydano decyzji, postępowania podatkowe były w toku. W kontrolach tych stwierdzono: uszczuplenia na łączną kwotę 2 319 552 zł⁸⁰, zobowiązania na łączną kwotę 795 zł⁸¹ i zmniejszenia zwrotu podatku VAT na łączną kwotę 2 256 590 zł⁸².

(dowód: akta kontroli str. 513; 1099)

Spośród 10 spraw analizowanych przez NIK, dotyczących podatników dokonujących sprzedaży w ramach Tax Free objętych kontrolami podatkowymi Urzędu, na dzień 25 września 2019 r. – w dziewięciu nie wydano decyzji kończących postępowania.

W dwóch z nich decyzje Urzędu zostały wydane w okresie późniejszym, tj. w październiku i grudniu 2019 r., po upływie odpowiednio 20 i 15 miesięcy od dnia wszczęcia postępowań podatkowych. W sprawach tych nie podejmowano

⁷⁸ 15 w 2017 r. i 13 w 2018 r.

⁷⁹ 5 z 2017 r. i 14 z 2018 r.

⁸⁰ 284 202 zł w kontrolach z 2017 r. i 2 035 350 zł – z 2018 r.

⁸¹ 1 kontrola z 2018 r.

⁸² 136 771 zł w kontrolach z 2017 r. i 2 119 819 zł – z 2018 r.

dodatkowych czynności mających na celu ustalenie stanu faktycznego i zebranie dodatkowych materiałów istotnych dla wydania decyzji.

W innych dwóch sprawach Urząd wydał decyzje także w grudniu 2019 r. Postępowania podatkowe zostały zakończone po upływie odpowiednio dziewięciu i pięciu miesięcy od dnia ostatnich czynności w postępowaniu podatkowym istotnych dla wydania decyzji (otrzymania od UCS oraz od Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź Baluty decyzji dotyczących głównych kontrahentów podatników).

W czterech postępowaniach nie wydano decyzji podatkowych w związku z tym, że nie zakończono innych postępowań w stosunku do kontrahentów podatników. Urząd informował strony o wyznaczeniu nowych terminów załatwienia spraw.

(dowód: akta kontroli str. 271-278; 521-529)

Zgodnie z przepisem art. 139 § 1 i 2 ustawy *Ordynacja podatkowa* załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że niewydanie decyzji w stosunku do postępowań podatkowych związanych z kontrolami jest uzasadnione charakterem i stopniem skomplikowania prowadzonych spraw, a także powiązaniem tych spraw z innymi sprawami prowadzonymi zarówno przez Urząd, jak i inne (właściwe dla kontrahentów) organy podatkowe. Stwierdzone w trakcie ww. kontroli nieprawidłowości polegały głównie na zidentyfikowaniu łańcuchów podmiotów, które poprzez sztuczne wydłużanie liczby kontrahentów biorących udział w transakcjach próbowały utrudnić organom podatkowym wykrycie popełnionych oszustw podatkowych polegających na braku zapłaty podatku należnego na wcześniejszych etapach łańcucha (tzw. „znikający podatnik”) oraz na wyludzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT na końcowym etapie łańcucha (tzw. „broker” – najczęściej podmiot dokonujący sprzedaży w procedurze Tax Free). Ze względu na specyfikę ww. oszustwa, zgromadzony materiał dowodowy obejmuje liczne dokumenty (m.in. protokoły z czynności sprawdzających, protokoły kontroli, protokoły przesłuchań stron i świadków, decyzje wymiarowe) wytworzone zarówno przez Urząd, jak i przez inne organy podatkowe w Polsce, często przez organy podatkowe innych państw, a także zebrane przez Urząd w innych prowadzonych kontrolach i postępowaniach podatkowych. Zgodnie z przyjętą przez Urząd wykładnią przepisów ustawy *o podatku VAT*, w ślad za wyrokami sądów administracyjnych oraz na podstawie orzecznictwa europejskiego, w każdym z postępowań podatkowych, poza zidentyfikowaniem łańcucha kontrahentów oraz wykazaniem korzyści podatkowych będących powodem utworzenia tego łańcucha, stara się on także wykazać świadome uczestnictwo podatnika w oszustwie podatkowym lub co najmniej brak staranności przy doborze kontrahentów i zawieraniu transakcji – co także spowodowało konieczność analizy całości materiału pod kątem istnienia tych przesłanek. Część postępowań podatkowych jest obecnie w końcowej fazie. W stosunku do niektórych postępowań zakończono już gromadzenie i analizę materiału dowodowego oraz, zgodnie z art. 123 § 1 i art. 200 *Ordynacji podatkowej*, przed wydaniem decyzji wyznaczono stronom siedmiodniowy termin na wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Zakończenie części z postępowań uzależnione jest od wcześniejszego zakończenia innych prowadzonych przez Urząd postępowań podatkowych. Dotyczą one ich

bezpośrednich kontrahentów (dostawców), w stosunku do których zostaną wydane decyzje zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku VAT. Ze względów dowodowych wskazane jest, aby materiał zgromadzony w postępowaniach dotyczących tych kontrahentów, wraz z wydaną decyzją, został włączony do materiału gromadzonego w stosunku do ww. postępowań.

(dowód: akta kontroli str. 271-278)

3.5 W toku 10 z 38 kontroli (wg stanu na dzień 25 września 2019 r. – z tego: jednej zakończonej wydaną decyzją i dziewięciu – gdzie wszczęto postępowania podatkowe, ale nie wydano decyzji) 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 podatku VAT od sprzedawcy;

- nie sprawdzał, czy podróżny spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE (posiadanie Karty Stałego Pobytu w RP, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa);

- sprawdzał, czy okoliczności (ilość oraz rodzaj towarów) i częstotliwość ich sprzedaży określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych poprzez analizę dokumentów Tax Free;

- nie sprawdzał w systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów polskich funkcjonariuszy na dokumentach Tax Free⁸³;

- w jednej kontroli wystąpił do Dyrektora UCS z prośbą o weryfikację prawidłowości potwierdzenia wywozu na dokumencie Tax Free dokonanego przez węgierskie służby celne. Za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu otrzymano odpowiedź węgierskich służb celnych, z której wynikało, że nie było dowodu na to, iż towary wskazane w przesłanym dokumencie Tax Free opuściły terytorium UE. Ani ww. dokument ani obywatel Ukrainy wskazany na dokumencie nie zostały znalezione w rejestrach. Pieczęć widniejąca na dokumencie Tax Free jako potwierdzenie wywozu w tym dniu nie była używana na przejściu granicznym, natomiast numer identyfikacyjny dokumentu Tax Free widniał w wywozowym systemie informatycznym VAT, lecz przypisany był do innych danych. W pozostałych przypadkach nie zachodziła konieczność podejmowania działań w tym zakresie;

- w ośmiu kontrolach nie sprawdzał przyczyny istotnego zawyżenia wartości towarów na dokumentach Tax Free, wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych. W trakcie jednej kontroli stwierdzono zawyżenie cen jednostkowych towarów na ww. dokumentach, kilkakrotnie wyższe niż ceny towarów oferowanych na rynku krajowym. W drugiej kontroli w wyniku informacji otrzymanych z UCS stwierdzono zawyżenie cen towarów na dokumentach Tax Free. Cena towarów części samochodowych około dziesięciokrotnie przekraczała ceny rynkowe.

W ww. kontrolach Urząd stwierdził uszczuplenia na łączną kwotę 2 244 543 zł. Kwoty te nie zostały wpłacone przez podatników, gdyż sprawy są toku lub wstrzymano zwroty podatku. We wszystkich sprawach skierowano do prokuratury

⁸³ W protokołach kontroli stwierdzano m.in.: w trakcie weryfikacji dokumentów Tax Free badano, czy wszystkie dokumenty posiadają stosowne pieczęcie służb celnych (dokonywano wizualnej kontroli autentyczności pieczęci) potwierdzających wywóz towarów poza terytorium UE, sprawdzono dane podróżnego (nabywcy), kwoty i daty zwróconego podatku VAT oraz podpisy podróżnych potwierdzające odbiór tych kwot. Sprawdzano także, czy do wszystkich dokumentów dołączono paragony z kasy rejestrującej w wartościach zgodnych z tymi dokumentami oraz czy kontrolowany spełnia warunki uprawniające do dokonywania zwrotu VAT podróżnym.

zawiadomienia o możliwości popełnienia przestępstwa. Stwierdzone w kontroli mechanizmy nadużyć procedury Tax Free dotyczyły m.in.: sprzedaży opodatkowanej stawką 0% przy zastosowaniu procedury Tax Free do towarów nabytych od „podmiotów znikających” (brak dowodów nabycia towarów, obrót na papierze, fakturowanie towaru w tym samym dniu przez kilka podmiotów, znaczna wartość towarów, zakupy dokonywane dwa, trzy razy dziennie); tworzenia łańcucha dostaw, które nie miały realizować celów gospodarczych, lecz pozorować te działania, w wyniku czego odliczono podatek VAT na podstawie faktur nieodzwierciedlających faktycznych transakcji; sprzedaży Tax Free, której asortyment, częstotliwość zakupów i ilości wskazywały na nadużycie procedury Tax Free o wyłudzenia zwrotów podatku VAT; nierzetelnego charakteru prowadzonej działalności, m.in. braku zaplecza technicznego i umów pisemnych, odwróconego systemu płatności, braku ryzyka handlowego, szybkości transakcji, tj. okresu pomiędzy datą zakupu a datą sprzedaży (jeden, dwa dni), transakcji całymi partiami towarów przez kolejnych kontrahentów, braku reklamacji i zwrotów, braku sprzedaży danego towaru na rynku krajowym oraz działań służących maksymalizacji zysku (np. poprzez skrócenie łańcucha dostaw); braku daty dokonania zwrotu podatku lub wpisania daty wcześniejszej niż data wywozu; wywozu towarów przez obcokrajowców „zawodowo” trudniących się tym procederem (tzw. „mrówki”); stwierdzenia znacznej ilości (27 sztuk) kolejno po sobie wystawionych paragonów w ciągu jednego dnia – sprzedaż 60 sztuk telefonów komórkowych została dokonana w czasie 10 minut, a zdarzały się sytuacje wygenerowania czterech paragonów w czasie jednej minuty; zawyżania cen towarów.

(dowód: akta kontroli str. 521-529; 1100-1446)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w toku prowadzonych kontroli nie podejmowano ww. działań dotyczących sprawdzenia: 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 spełnił warunki w zakresie miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE; wiarygodności potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację prawdziwości pieczęci i podpisów polskich funkcjonariuszy na dokumentach oraz przyczyn istotnego zawyżania wartości towarów na dokumentach Tax Free w stosunku do cen rynkowych z uwagi na to, iż zgromadzony w toku kontroli materiał dowodowy w każdym ze wskazanych przypadków dokumentował, iż sposób i forma organizacji transakcji zawartych pomiędzy kontrolowanymi podmiotami a ich bezpośrednimi kontrahentami oraz wcześniejszymi ogniwami transakcji⁸⁴ oraz transakcji sprzedaży dokonanych przez kontrolowane podmioty na rzecz odbiorców z Ukrainy, w ramach procedury Tax Free są charakterystyczne dla obrotu tworzącego mechanizm oszustwa podatkowego. W toku przeprowadzonych kontroli ustalono, iż istotą przeprowadzonych transakcji nie był rzeczywisty obrót gospodarczy, lecz działalność zorganizowanej grupy osób i firm ukierunkowana na uzyskanie z budżetu państwa nieistniejącej faktycznie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym poprzez wykorzystanie prawa do zwrotu podatku VAT. W wyniku dokonanych ustaleń stwierdzono, iż w przedmiotowych kontrolach nie mamy do czynienia z rzeczywistymi transakcjami gospodarczymi wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej, w związku z czym kontrolowanych podmiotów nie można uznać za podatników podatku VAT w zakresie zakwestionowanych transakcji. Wykazując, iż nabycia towarów dokonywane były poza działalnością gospodarczą, Urząd uznał również sprzedaż tych towarów (dokumenty Tax Free oraz będące podstawą ich wystawienia paragony z kasy rejestrującej) za dokonane przez kontrolowane podmioty poza tą działalnością. Konsekwencją powyższego

⁸⁴ Najczęściej „podmioty znikające”.

było dokonanie korekty rozliczeń podatników poprzez usunięcie sprzedaży Tax Free ujmowanej w rozliczeniu w miesiącu wywozu towarów poza terytorium UE. Z uwagi na wskazane „wyzerowanie” deklaracji podatników w zakresie zakwestionowanych transakcji zarówno po stronie nabycia jak i dostawy towarów, w ocenie Urzędu nie zachodziła konieczność dokonywania ww. czynności. Niezależnie od powyższego, w każdym przypadku poddano szczegółowej weryfikacji wszystkie dokumenty Tax Free występujące w rozliczeniach kontrolowanych podmiotów. Badano, czy wszystkie dokumenty posiadają stosowne pieczęcie służb celnych (dokonywano wizualnej kontroli autentyczności pieczęci) potwierdzających wywóz towarów poza terytorium UE, sprawdzano dane podróznego oraz kwoty i daty zwróconego podatku VAT oraz podpisy podróznymi potwierdzające odbiór tych kwot.

W piśmie z dnia 21 marca 2018 r. oraz e-mailu z dnia 14 grudnia 2017 r.⁸⁵ szczegółowo poinformowano IAS o stwierdzonych w toku kontroli mechanizmach oszustw polegających na wykorzystaniu procedury Tax Free oraz o problemach jakie pojawiają się w trakcie weryfikacji tych rozliczeń. We wskazanych pismach poinformowano zarówno o procederze wykazywania wielokrotnie zawyżonych cen towarów w porównaniu do ich wartości rynkowej, jak również o wywożeniu towarów z dużą częstotliwością przez powtarzających się obywateli Ukrainy (osoby trudniące się przenoszeniem towarów przez granicę).

(dowód: akta kontroli str. 900-904)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w toku prowadzonych kontroli podejmowano wszelkie możliwe działania zmierzające do szczegółowego ustalenia stanu faktycznego przedmiotowych spraw. W każdym przypadku, w bardzo szerokim zakresie, badano pochodzenie towarów sprzedawanych w ramach systemu Tax Free. Ustalano łańcuchy przeprowadzonych transakcji pomiędzy poszczególnymi podmiotami występującymi na poprzednich etapach obrotu towarowego, dochodząc do „podmiotów znikających”. Występowano do innych organów podatkowych na terenie całego kraju z wnioskami o przeprowadzenie kontroli podatkowych lub czynności sprawdzających. W prowadzonych kontrolach, a następnie postępowaniach podatkowych włączano jako materiał dowodowy protokoły kontroli lub decyzje wymiarowe dotyczące poszczególnych podmiotów występujących na każdym z etapów przeprowadzonych transakcji. Szczegółowe ustalenia dotyczące nabycia towarów pozwoliły na uznanie przedmiotowych transakcji za oszustwa podatkowe oraz na dokonanie korekty rozliczeń kontrolowanych podmiotów poprzez zakwestionowanie kwot podatku naliczonego a co za tym idzie również dostawy towarów dokonanej w ramach procedury Tax Free. Pracownicy Referatu Kontroli Podatkowej Urzędu otrzymali dostęp do aplikacji WRO-System w czerwcu 2018 r. Od dnia otrzymania dostępu dokonywano weryfikacji podmiotów (dostawców do kontrolowanych jednostek) za pośrednictwem wskazanej aplikacji, zaś większość postępowania kontrolnych w okresie objętym kontrolą prowadzonych było w zakresie okresów rozliczeniowych, w stosunku do których zarówno podatnicy nimi objęci, jak i ich kontrahenci nie byli objęci obowiązkiem sporządzania oraz przesyłania JPK_VAT (kontrolę okresów przed styczniem 2018 r.).

(dowód: akta kontroli str. 905-918)

3.6 W Urzędzie nie prowadzono kontroli wewnętrznych/zewnętrznych dotyczących prawidłowości realizacji zadań w zakresie czynności sprawdzających/kontroli podatkowych podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free.

(dowód: akta kontroli str. 42, 129)

⁸⁵ Opisanych w punkcie 2.2 wystąpienia pokontrolnego.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości w kontrolowanej działalności, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag i wniosków.

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, 30 stycznia 2020 r.

Kontroler
Małgorzata Milanowska
Główny specjalista k.p.

/-/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie
Dyrektor
Wiesław Motyka

/-/