



Czesław P. Kłak*

Obowiązki sprzedawcy w ramach systemu TAX FREE z perspektywy prawa Unii Europejskiej i prawa krajowego

[Obligations of the Seller Under the TAX FREE System from the Perspective of European Union and National Law]

Abstract

The article concerns the obligations of the seller under the TAX FREE system. The author presents an opinion that they do not include verification of the traveller with respect to the purpose, frequency and destination of goods purchased under the traveller tax refund procedure referred to in Article 126–130 of the Act on Goods and Services Tax (VAT). The seller does not have any legal instruments in this respect, in particular no obligation to take any action in this regard. He is also not authorised in this respect, and his role is limited to exercising due diligence, without the possibility of taking any authoritative actions with respect to the traveller. The seller may consider that a person does not meet the conditions for recognition as a traveller, and in such a case Articles 126–130 of the Act on Goods and Services Tax (VAT) do not apply. The assessment in this respect may be based on the traveller's behaviour, but the seller may not oblige the traveller to provide information on the purpose of the transaction and the destination of the goods purchased.

Keywords: TAX FREE, VAT, obligations of the seller, tax fraud.

Wprowadzenie

Materia zwrotu podatku podróżnym uregulowana została rozdziale 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: ustawa o VAT), który nosi tytuł „System zwrotu podatku podróżnym”². Jest ona także przedmiotem

* **Czesław P. Kłak** – dr hab. nauk prawnych, profesor uczelni, Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie (afiliacja), kierownik Katedry Prawa Karnego, Kryminologii i Postępowania Karnego, Instytut Prawa, Ekonomii i Administracji; <https://orcid.org/0000-0002-2886-477>; czeslaw.klak@uken.krakow.pl / DSc, Associate Professor, University of the National Education Commission, Krakow (affiliation), Head of the Department of Criminal Law, Criminology and Criminal Procedure, Institute of Law, Economics and Administration.

¹ Tekst jedn. Dz.U. 2024, poz. 361 z późn. zm.

² M. Jendraszczyk, *Dostawa towarów na rzecz osób fizycznych spoza Unii Europejskiej – eksport towarów i procedura TAX FREE*, „Doradca Podatkowy” 2019, 6, ss. 14–16; M. Oleksy, J. Włoch, J. Zajac-Wysocka, *System TAX*

regulacji prawa Unii Europejskiej, w szczególności art. 146 i 147 dyrektywy 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (dalej: dyrektywa z 28 listopada 2006 r.), przy czym polskie rozwiązania bazują na zasadach określonych w art. 147 ww. dyrektywy⁴. Warto rozważyć kwestię obowiązków sprzedawcy z perspektywy wskazanych aktów prawnych, problematyka ta nie spotkała się bowiem dotąd z kompleksowym zainteresowaniem przedstawicieli doktryny, a ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia modelu normatywnego systemu zwrotu podatku od towarów i usług, w tym ustalenia roli sprzedawcy i zakresu czynności, które może i powinien podjąć w ramach tego systemu. Finalnie ustalenie zakresu obowiązków sprzedawcy determinuje określenie granic jego odpowiedzialności karnej, w tym w odniesieniu do odpowiedzialności z tytułu wyłudzenia zwrotu podatku od towarów i usług. Artykuł udzielić ma odpowiedzi na szczegółowe pytanie badawcze: czy sprzedawca ma obowiązek weryfikowania podróźnych, o których mowa w art. 126 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróźnych przewidzianej w art. 126–130 ustawy o VAT? Hipoteza badawcza zakłada, że sprzedawca takiego obowiązku nie ma, gdyż nie wynika on ani z ustawy, ani też z wiążącego Polskę prawa Unii Europejskiej – dyrektywy z 28 listopada 2006 r. Celem artykułu jest weryfikacja przyjętej hipotezy.

Obowiązki sprzedawcy w zakresie systemu TAX FREE w świetle dyrektywy z 28 listopada 2006 r.

Zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. b dyrektywy z 28 listopada 2006 r. państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania VAT następujące transakcje: dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych. W przypadku gdy dostawa towarów, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b, dotyczy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróźnych, zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie po spełnieniu następujących warunków: a) podróźny

FREE – podatkowa stajnia Augiasza (cz. 1). Podróżny i bagaż osobisty – treść kluczowych przepisów a ich wykładnia, „Doradca Podatkowy” 2018, 8, ss. 41–46; A. Lipnicki, Brak obowiązku weryfikacji przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury TAX FREE, „Doradca Podatkowy” 2018, 4, ss. 28 i 29.

³ Dz. Urz. UE L 2006, 347, 1 z późn. zm.

⁴ T. Janicki, Zwrot podatku od towarów i usług podróźnym, „Przegląd Podatkowy” 2017, 2, s. 15.

nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty; b) towary zostaną przetransportowane poza terytorium Wspólnoty przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa została dokonana; c) całkowita wartość dostawy, z VAT, przekracza kwotę 175 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej ustaloną raz w roku przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego w pierwszym dniu roboczym października ze skutkiem od 1 stycznia roku następnego (art. 147 ust. 1 ww. dyrektywy). Do celów ust. 1 przez „podróżnego niemającego siedziby we Wspólnocie” rozumie się podróżnego, którego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu nie znajduje się na terytorium Wspólnoty. W takim przypadku przez „stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu” rozumie się miejsce wskazane jako takie w paszporcie, dowodzie osobistym lub każdym innym dokumencie potwierdzającym tożsamość uznanym za ważny przez państwo członkowskie, na którego terytorium odbywa się dostawa (art. 147 ust. 2 ww. dyrektywy).

Z art. 146 dyrektywy z 28 listopada 2006 r., jak również z jej art. 147 nie wynikają żadne obowiązki weryfikacyjne sprzedawcy, w szczególności nie przyjęto rozwiązania, iż jest on zobowiązany do ustalenia (zweryfikowania) celu transakcji czy też przeznaczenia nabywanych towarów. Nie jest on również zobowiązany do analizy częstotliwości nabywania towaru. Jednocześnie jednak należy dostrzec, że zgodnie z art. 273 tej dyrektywy państwa członkowskie mogą nakładać obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te – w wymianie handlowej między państwami członkowskimi – nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. W orzecznictwie i piśmiennictwie trafnie jednak zwrócono uwagę, że mimo iż przepis ten zezwala państwom członkowskim na podejmowanie pewnych działań, nie mogą one wykraczać poza to, co jest niezbędne z punktu widzenia osiągnięcia założonych celów⁵. Istnieje zatem możliwość wprowadzenia obowiązków ciążących na sprzedawcy w ramach systemu TAX FREE, ale nie mogą one eliminować możliwości skorzystania z tego systemu, jak również nie mogą obligować sprzedawcy do podejmowania czynności o charakterze władczym, które właściwe są dla organów państwowych. Sprzedawca nie może zastępować organów celnych ani też skarbowych, nie może podejmować działań zastrzeżonych dla państwa; jego rola nie powinna zatem polegać na weryfikowaniu podróżnego, w tym na sprawdzaniu przeznaczenia nabywanych towarów. Nie taka jest bowiem rola sprzedawcy w ramach stosunku prawnego, który łączy go z podróżnym. Z tej perspektywy możliwe

⁵ M. Chmielewska-Cholewa [w:] Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz, red. R. Namysłowski, D. Prokop, Warszawa 2012, komentarz do art. 146, teza 1 lit. b.

jest nałożenie na sprzedawcę obowiązków informacyjnych – czy też nawet mieszczących się w pojęciu denuncjacji – gdy poweźmie wątpliwość odnośnie do celu transakcji i przeznaczenia nabywanych towarów, co powinno skutkować odstąpieniem od zastosowania systemu TAX FREE; ale w świetle art. 273 analizowanej dyrektywy takie obowiązki muszą być wprowadzone przez państwo członkowskie, a to oznacza, że niezbędne jest uregulowanie tej materii w przepisach prawa powszechnie obowiązujących.

W piśmiennictwie wyrażono pogląd – odwołując się do orzecznictwa europejskiego – iż w świetle rozwiązań przyjętych w dyrektywie z 28 listopada 2006 r. szczególnie istotna jest przy tym umiejętność wykazania przez podatnika dochowania należytej staranności i braku możliwości uzyskania wiedzy o nadużyciach ze strony potencjalnego nabywcy, finalnie wskazując, że należy zwrócić również uwagę na potrzebę dokonywania czynności gruntownej weryfikacji i gromadzenia dowodów odnośnie do kontrahenta, których kompletowanie w praktyce może sprawiać znaczne trudności⁶. Niewątpliwie takie zachowanie z pewnością sprawiałoby problemy, ale nie to jest najistotniejsze. Kluczowe pozostaje to, że czym innym jest należyta staranność, a czym innym „gruntowna weryfikacja kontrahenta”, o której nie ma mowy w dyrektywie. Taki rodzaj weryfikacji wymaga precyzyjnego określenia środków służących do jej przeprowadzenia, jak również uregulowania całej procedury – tak aby sprzedawca wiedział, do czego jest zobowiązany. Należyta staranność oznacza, że należy ocenić zachowanie kontrahenta, ale nie wynika z niej obowiązek podjęcia sformalizowanych czynności weryfikacyjnych.

W piśmiennictwie wyrażono pogląd – na gruncie art. 146 ww. dyrektywy – że to na dostawcy towarów i usługodawcy ciąży obowiązek zweryfikowania dostarczonych przez firmę zwrotową dokumentów, dokonania oceny zasadności zwrotu i zgodności ze stanem faktycznym, dodając, że w przypadku jakichkolwiek nieprawidłowości podmiotem odpowiedzialnym za ewentualne zaległości podatkowe w każdym przypadku jest wyłącznie sprzedawca, który stosując 0% stawkę VAT niezgodnie z przepisami, zaniża wysokość zobowiązania podatkowego lub zawyża kwotę do zwrotu. W konsekwencji stwierdzono, że jeżeli nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT zostałyby spowodowane nierzetelnością firmy zwrotowej, sprzedawca ma możliwość dochodzenia swoich roszczeń na drodze cywilnoprawnej⁷. O ile kwestia oceny dokumentów nie budzi zastrzeżeń – jeżeli dokument budzi wątpliwości co do jego wiarygodności, nie można na jego podstawie podjąć jakichkolwiek czynności – o tyle kwestia oceny „zasadności zwrotu i zgodności ze stanem faktycznym” w istocie oznacza, że sprzedawca zobowiązany jest do weryfikacji podróznego pod względem celu transakcji i przeznaczenia towarów. Taki

⁶ M. Jaworska, M. Mioduszeowski, Stawka 0% VAT w eksporcie towarów a nieustalony nabywca. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-653/18, Unitel, „Przegląd Podatkowy” 2020, 2, s. 37.

⁷ M. Chmielewska-Cholewa [w:] Dyrektywa..., komentarz do art. 146, teza 2.

obowiązek nie został jednak wprost przewidziany w dyrektywie, wykracza on również poza należytą staranność czy też rzetelność kupiecką. Sprzedawca ocenić może jedynie zachowanie podróżnego – i na tej podstawie uznać, że nie spełnia on warunków do zastosowania systemu TAX FREE. Nie może on natomiast np. zażądać od niego oświadczenia w przedmiocie przeznaczenia towarów, dyrektywa z 28 listopada 2006 r. nie przyznaje mu bowiem takiego uprawnienia. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać, w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. W wypadku gdyby dany podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich racjonalnych i będących w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia⁸. Wskazany wymóg dotyczy „racjonalnych i będących w dyspozycji środków”, a zatem mieści się w pojęciu należytej staranności. Owe środki muszą być dostępne dla sprzedawcy, a zatem jeżeli nie przewidziano szczegółowych instrumentów weryfikacyjnych, to jest on zobowiązany jedynie do takiego zachowania, które jest w jego „dyspozycji”, a więc w istocie ogranicza się do oceny okoliczności danego przypadku, zapoznania się z dokumentami w ramach systemu TAX FREE oraz ich analizy.

Obowiązki sprzedawcy w zakresie systemu TAX FREE w świetle ustawy o VAT

Zgodnie z art. 126 ust. 1 ustawy o VAT: „osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwane dalej «podróżnymi», mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128”. Stałe miejsce zamieszkania, o którym mowa powyżej, ustala się na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość (art. 126 ust. 2 ustawy o VAT). Zwrot podatku nie przysługuje w przypadku nabycia paliw silnikowych (art. 126 ust. 3 ustawy o VAT).

Ustawodawca we wskazanym przepisie – art. 126 ustawy o VAT – nie sformułował *expressis verbis* obowiązku weryfikowania podróżnego przez sprze-

⁸ Wyrok TS z 17 października 2019 r., C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok TS z 17 grudnia 2020, C-656/19, LEX nr 3095386.

dawcę w zakresie celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróżnych, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT. Z ust. 2 art. 126 ustawy o VAT wynika, że obowiązkowe jest ustalenie „stałego miejsca zamieszkania podróżnego”, ale obowiązek w tym zakresie nie został powiązany ze sprzedawcą w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem art. 126 ust. 2 ustawy o VAT nie przewiduje żadnego obowiązku dla sprzedającego. Z art. 128 ust. 3 ustawy o VAT wynika, że obowiązek ten obciąża urząd celno-skarbowy, warunkując potwierdzenie wywozu towaru na dokumencie, o którym mowa w art. 128 ust. 2 ustawy o VAT⁹. Zgodnie z brzmieniem art. 128 ust. 3 zd. pierwsze ustawy o VAT urząd celno-skarbowy potwierdza wywóz towarów w systemie TAX FREE po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróżnego, zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE, z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. Przepis ten w powiązaniu z art. 126 ust. 2 ustawy o VAT wprowadza obowiązek identyfikacji podróżnego na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość. Obowiązek identyfikacji wynika z wyraźnego brzmienia tego przepisu – a konkretnie z posłużenia się przez ustawodawcę w art. 126 ust. 2 ustawy o VAT sformułowaniem „ustala się” oraz w art. 128 ust. 3 sformułowaniem „po sprawdzeniu”; przy czym raz jeszcze należy podkreślić, że obowiązek ten nie obciąża sprzedawcy w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT, co oznacza, że art. 126 ustawy o VAT – w powiązaniu z art. 127 i art. 128 tej ustawy – nie formułuje żadnego obowiązku (obowiązków) w odniesieniu do sprzedawcy. A skoro obowiązek, o którym mowa w art. 126 ust. 2 i art. 128 ust. 3 ustawy o VAT, nie ciąży na sprzedawcy, to zasadny jest pogląd, że ustawodawca w ramach procedury TAX FREE nie zobowiązał sprzedawcy do weryfikacji podróżnego. A *contrario*, żaden inny obowiązek nie wynika z art. 126 ustawy o VAT; w szczególności nie sformułowano w nim nakazu ustalenia przez „sprzedawcę” w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT np. przeznaczenia nabywanego towaru ani też tego, w jaki sposób nabyty towar zostanie wywieziony poza terytorium Unii Europejskiej (czy więc nastąpi to w „bagażu osobistym podróżnego”). Są to okoliczności, które – pozostając istotne z punktu widzenia art. 126 ust. 1 ustawy o VAT – nie należą od obowiązków sprzedawcy, o którym mowa w art. 127 ust. 1 ustawy o VAT. Sprzedawca nie ma bowiem żadnego wpływu na to, do czego w rzeczywistości służyć będzie nabyty towar, ani na to, w jaki sposób zostanie on wywieziony. Są to okoliczności następcze względem samej sprzedaży, związane z zachowaniem podróżnego, a nie sprzedawcy, dotyczą one więc zdarzeń, na które sprzedawca nie ma najmniejszego wpływu. Jak trafnie podniesiono w orzecznictwie, podatnik nie może bowiem ponosić wyłącznej

⁹ Zob. A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Warszawa 2024, komentarz do art. 126–130, teza 15; J. Matarewicz, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, komentarz do art. 128.

odpowiedzialności za zapłatę podatku w przypadku zdarzeń, na które nie ma żadnego wpływu¹⁰.

W art. 126 ust. 1 ustawy o VAT nie znajdują się żadne instrumenty, które umożliwiłyby sprzedawcy w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT weryfikowanie celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróżnych, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT. W szczególności nie przewidziano w tym przepisie (ani żadnym innym w ustawie o VAT) np. obowiązku odebrania od podróżnego oświadczenia we wskazanym zakresie, a następnie jego weryfikacji, jak również innych środków dowodowych służących do realizacji owej weryfikacji. Sprzedawca nie został zatem wyposażony w żadną możliwość ustalenia, jaki jest rzeczywisty cel nabycia towarów. Nie ma on również żadnego instrumentu – wynikającego z przepisu prawa – który w sposób pewny i obiektywny pozwoliłby mu na ustalenie przeznaczenia nabywanego towaru. Sprzedawca może wprawdzie ocenić zachowanie podróżnego w kontekście częstotliwości nabywania towaru – ocena w tym zakresie będzie bowiem opierała się na kryterium czasu, a ściślej odstępów czasu między poszczególnymi transakcjami – ale z art. 126 ust. 1 oraz z art. 127 i 128 ustawy o VAT nie wynika, że na tej podstawie sprzedawca zobowiązany jest do podjęcia jakichkolwiek czynności, w szczególności do samodzielnego ustalenia na podstawie tej okoliczności, że zwrot podatku od towarów i usług nie przysługuje; sama ta okoliczność bowiem po pierwsze nie jest wystarczająca do takiej konkluzji, a po drugie na tej podstawie nie można stwierdzić, że dana osoba nie jest podróżnym w rozumieniu art. 126 ust. 1 ustawy o VAT. Za powyższą interpretacją dodatkowo przemawia brzmienie art. 127 ust. 4 ustawy o VAT. Przepis ten określa obowiązki sprzedawcy w ramach procedury zwrotu podatku, o której mowa w art. 126 ust. 1 ustawy o VAT. Ustawodawca enumeratywnie uregulował zakres tych obowiązków. Z art. 127 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że sprzedawcy są obowiązani: dokonać rejestracji na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych w celu korzystania z systemu TAX FREE (pkt 1); zapewnić podróżnym pisemną informację o zasadach zwrotu podatku w czterech językach: polskim, angielskim, niemieckim i rosyjskim (pkt 2); oznaczyć punkty sprzedaży znakiem informującym podróżnych o możliwości zakupu w tych punktach towarów, od których przysługuje zwrot podatku (pkt 3). Z przepisu tego nie wynika żaden obowiązek z zakresu ustalenia celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróżnych, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT. Ustawodawca określił bowiem wyraźnie, jakie są obowiązki sprzedawcy – i nie ma wśród nich jakichkolwiek nakazów z zakresu weryfikacji podróżnego we wskazanym powyżej zakresie. Analiza tych obowiązków (w formie nakazu) wskazuje, że mają one charakter rejestracyjny (pkt 1) oraz informacyjny (pkt 2 i 3). Nie ma wśród nich żadnego

¹⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z 9 lipca 2008 r., I SA/Bk 162/08, LEX nr 398167.

obowiązku weryfikacyjnego – ani w formie prewencyjnej, ani następczej. Nie może ulegać najmniejszej wątpliwości, że art. 127 ust. 4 ustawy o VAT ma charakter zobowiązujący – co wynika z jego literalnego brzmienia, a w szczególności ze sformułowania „sprzedawcy są obowiązani”. Przepis o charakterze zobowiązującym nie może być interpretowany rozszerzająco, ponadto w prawie podatkowym obowiązuje nakaz wykładni ścisłej, a w szczególności zakaz takiej wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, która zwiększałaby zakres obciążeń podatkowych podatnika¹¹. We wskazanym przypadku taka wykładnia miałaby charakter *contra legem*, albowiem prowadziłaby do pozaustawowego (niezgodnego z ustawą) zwiększenia zakresu obowiązków sprzedawcy – i to w sposób, który byłby sprzeczny z jego normatywną rolą. Sprzedawca stawałby się bowiem weryfikatorem względem podróznego, zobowiązanym do podjęcia czynności o charakterze władczym. Dodatkowo należy wskazać, że z art. 129 ust. 1 ustawy o VAT – który określa zasady zastosowania stawki podatku 0% przez sprzedawcę – wynika, iż zastosowanie takiej stawki jest możliwe pod warunkiem, że sprzedawca: spełnił wymogi, o których mowa w art. 127 ust. 4 pkt 1 (pkt 1), przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał elektroniczne potwierdzenie wywozu towarów, o którym mowa w art. 128 ust. 2, lub wydruk dokumentu elektronicznego TAX FREE zawierający potwierdzenie, o którym mowa w art. 128 ust. 5 (pkt 2) oraz posiada dokumenty: a) określone odrębnymi przepisami, potwierdzające dokonanie zwrotu kwoty podatku – w przypadku gdy zwrot podatku został dokonany w formie rozliczenia bezgotówkowego, b) na których podrózny potwierdził własnoręcznym czytelnym podpisem otrzymanie zwrotu kwoty podatku, ze wskazaniem daty otrzymania zwrotu – w przypadku gdy zwrot podatku został dokonany w formie wypłaty gotówkowej (pkt 3). Ustawodawca nie uzależnił zatem możliwości zastosowania stawki podatku 0% od uprzedniej weryfikacji podróznego we wskazanym powyżej zakresie przez sprzedającego w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT, a więc odnośnie do celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów. Przywołane przepisy tworzą spójną całość; w jej ramach sprzedawca zobowiązany jest tylko do takiego zachowania, które wyraźnie wynika z przepisów prawa podatkowego – i żadne inne obowiązki go nie obciążają. Odmienna wykładnia byłaby nieracjonalna, albowiem sprzedawca nie tylko zobowiązany byłby do zachowania, które nie zostało wyraźnie określone, ale przede wszystkim obciążałby go obowiązek (weryfikacji podróznego), którego sposób realizacji nie został w żaden sposób uregulowany, sprecyzowany, zakreślony (odnośnie do trybu takiej weryfikacji, jej zakresu, udokumentowania itp.). Innymi słowy, skoro sprzedawca w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT nie ma żadnych instrumentów pozwalających mu na przeprowadzenie owej weryfikacji – ani też nie uregulowano żadnych kwestii związanych z try-

¹¹ L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002, s. 266.

bem jej przeprowadzenia – to uznać należy, że nie obciąża go żaden obowiązek w tym zakresie. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem nałożyć obowiązku, nie określając tego, w jaki sposób ma być on zrealizowany, w tym nie przewidując rozwiązań prawnych służących do jego realizacji. Brak takich szczegółowych regulacji przemawia za przyjęciem, że żaden obowiązek we wskazanym zakresie nie został przez ustawodawcę uregulowany. Nie można bowiem uznać, że istnieje obowiązek, ale nie jest on wyraźnie określony – zarówno co do zakresu, jak i form realizacji zachowania nakazanego. „Sprzedawca” jest uczestnikiem obrotu prawnego i jego obowiązki określają przepisy prawa powszechnie obowiązującego. Brak takich przepisów oznacza, że dana materia nie została uregulowana, nie występuje tu zatem żaden obowiązek ustawowy. W polskim systemie prawa jeżeli ustawodawca nakłada obowiązek w zakresie weryfikacji danego podmiotu, wyraźnie określa obowiązki podmiotu, którego dany obowiązek dotyczy, jak również reguluje instrumenty mające służyć do jego realizacji. Przykładem może być m.in. ustawa z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹², która w rozdziale 5 reguluje środki bezpieczeństwa finansowego oraz inne obowiązki instytucji obowiązanych. W ramach tych środków przewidziano m.in. obowiązek rozpoznania ryzyka prania pieniędzy (art. 33 ust. 2) oraz obowiązek dokumentowania rozpoznanego ryzyka prania pieniędzy (art. 33 ust. 3). Jednocześnie ustawodawca określił okoliczności istotne z punktu widzenia realizacji środków bezpieczeństwa finansowego – w tym przyjął, że dokumentacja rozpoznanego ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu uwzględnia w szczególności czynniki dotyczące rodzaju produktu (art. 33 ust. 3 pkt 4) oraz celu, regularności lub czasu trwania stosunków gospodarczych (art. 33 ust. 3 pkt 6). Określono (uregulowano) zatem instrumenty, które umożliwiają realizację środków bezpieczeństwa finansowego (art. 34). Obowiązki zostały określone wyraźnie i precyzyjnie, wskazano ich zakres, jak również określono, w jaki sposób mają być one zrealizowane. W przypadku procedury zwrotu podatku dla podróżnych, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT, takiej regulacji nie ma, przy czym zestawienie art. 33 ust. 3 pkt 6 ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu z art. 126–130 ustawy o VAT jednoznacznie przekonuje, że tam, gdzie ustawodawca nakazuje ustalenie celu stosunku gospodarczego (transakcji) czy też nakazuje dokonanie przez podmiot obowiązany na tej podstawie oceny – czyni to w sposób wyraźny i niepozostawiający wątpliwości co do zakresu nałożonego obowiązku. Również ocena przez podmiot obowiązany regularności (inaczej rzecz ujmując: częstotliwości) w odniesieniu do stosunku gospodarczego musi wyraźnie wynikać z ustawy; ta ostatnia winna przy tym określać zakres owej analizy i instrumenty prawne, na podstawie których ocena taka ma być przeprowadzona. Takie rozwią-

¹² Tekst jedn. Dz.U. 2023, poz. 1124 z późn. zm.

zanie wynika z ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – na co zwrócono uwagę powyżej – natomiast nie zostało przewidziane w art. 126–130 ustawy o VAT. Przedstawione porównanie nie pozostawia wątpliwości, że „sprzedawca”, o którym mowa w art. 127 ust. 1 ustawy o VAT, nie został wyraźnie zobowiązany do realizacji jakichkolwiek czynności analitycznych związanych z weryfikacją „podróżnego” pod kątem celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróżnych przewidzianej w art. 126–130 ustawy o VAT. Przepisy ustawy o VAT nie przewidują żadnej formy oceny dokonywanej w tym zakresie przez „sprzedawcę”, brak jest też przepisów o dokumentowaniu takiej czynności, jak również nie obowiązuje przepis, który nakazywałby podjęcie stosownych czynności w zależności od wyniku dokonanej oceny. Brak takich regulacji jednoznacznie przekonuje, że ustawa o VAT przedmiotowego obowiązku wyraźnie nie sformułowała, co oznacza, że – biorąc pod uwagę charakter przepisów prawa podatkowego – nie może być on zrekonstruowany w ramach wykładni prawa.

Sprzedawca w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT nie tylko nie jest zobowiązany do dokonania weryfikacji podróżnych we wskazanym zakresie, ale także nie ma w tej materii żadnego uprawnienia. Nie może on bowiem władczo ingerować w sferę swobody drugiego podmiotu – podróżnego – który, korzystając z przysługujących mu praw, nawiązuje określone stosunki o charakterze majątkowym (finansowym) i nie jest zobowiązany do zachowania, które nie wynika wyraźnie z przepisów prawa podatkowego. A żaden przepis prawa powszechnie obowiązującego nie nakazuje podróżnemu ujawnienia sprzedawcy rzeczywistego celu i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT. Jak wynika z treści art. 128 ust. 2 ustawy o VAT, podstawą do dokonania zwrotu podatku jest dokument elektroniczny TAX FREE wraz z elektronicznym potwierdzeniem przez urząd celno-skarbowy wywozu towarów ujętych w tym dokumencie. Dokument wystawiony przez sprzedawcę, o którym mowa w art. 128 ust. 2 ustawy o VAT, nie zawiera żadnych danych odnośnie do celu i przeznaczenia towarów nabytych przez podróżnego – co wynika z § 4 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 16 lipca 2021 r. w sprawie wzoru znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, pieczęci organu celnego potwierdzającej wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej oraz danych zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE oraz jego wydruku¹³. Podstawą prawną do wydania tego rozporządzenia jest art. 130 ust. 1 ustawy o VAT. Skoro nie przewidziano umieszczenia we wskazanym dokumencie żadnych informacji odnośnie do celu i przeznaczenia towaru nabytego przez podróżnego, to nie

¹³ Tekst jedn. Dz.U. 2023, poz. 19.

można uznać, że sprzedawca jest uprawniony (a tym bardziej zobowiązany) do dokonania w tym zakresie jakichkolwiek ustaleń, a podróżny do udzielenia sprzedawcy jakichkolwiek informacji (wyjaśnień) odnośnie do celu i przeznaczenia nabywanego towaru. Sprzedawca nie dysponuje zresztą żadnymi instrumentami, które pozwoliłyby mu na dokonanie takich ustaleń, w tym weryfikacji oświadczenia podróżnego, nie może go też zobowiązać do podania danych w tym zakresie. Tym samym zachowanie sprzedawcy, który nie ustali rzeczywistego celu i przeznaczenia towarów nabywanych przez podróżnego, nie może być zanegowane z punktu widzenia procedury przewidzianej w art. 126–130 ustawy o VAT. Aby można było postawić sprzedawcy zarzut niewłaściwego (niezgodnego z prawem) postępowania, musiałby obowiązywać wyraźny przepis, który nakładałby obowiązek i określał sposób (tryb, uwarunkowania) jego realizacji. Taki przepis stanowiłby wzorzec zachowania, od którego odstępstwo oznaczałoby naruszenie prawa. W obecnym stanie prawnym takiego – wyraźnie wynikającego z ustawy – wzorca w odniesieniu do weryfikacji podróżnego we wskazanym zakresie brak. Nie można w tym zakresie czynić jakichkolwiek domniemań ani też stosować analogii. Jak wskazano w orzecznictwie, milczenie ustawodawcy nie może być w prawie podatkowym poczytywane za lukę¹⁴. Wszelkie uprawnienia i obowiązki wynikające z prawa podatkowego nie mogą być domniemywane, lecz muszą wynikać wprost z przepisów ustawowych¹⁵. Jak trafnie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny, w prawie podatkowym niedopuszczalne jest stosowanie analogii; obowiązki i ulgi podatkowe muszą wynikać wprost z przepisów ustawowych¹⁶. W konsekwencji brak rzeczonego wzorca zachowania wynikającego z ustawy powoduje, że nie jest dopuszczalne uznanie, że „sprzedający” nie dopełnił ciążącego na nim obowiązku, taki obowiązek bowiem nie został wyraźnie ustanowiony. Przyjęcie odmiennej interpretacji oznaczałoby, że sprzedawca odpowiada za zachowanie innego podmiotu (podróżnego), na które nie ma żadnego wpływu, które jest od niego niezależne i którego w żaden sposób nie może ustalać – bo nie ma w tym zakresie żadnych instrumentów. Ponadto sprzedawca odpowiadałby za zachowanie, które miało miejsce już po dokonaniu transakcji (rzeczywisty cel i przeznaczenie nabytego towaru), które nie może być przez niego ustalane, a co do którego może mieć jedynie indywidualne podejrzenia; ale po pierwsze: ustawa nie zobowiązuje go w takiej sytuacji do odmowy dokonania transakcji ani też odmowy zastosowania procedury zwrotu podatku, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT, po drugie zaś: dopiero zachowanie podróżnego, które będzie miało miejsce po dokonaniu transakcji (choć nie musi mieć miejsca) może być podstawą uznania, że zwrot podatku w ramach tej procedury nie

¹⁴ Wyrok NSA z 10 maja 2000 r., I SA/Lu 1702/98, LEX nr 45367.

¹⁵ Wyrok NSA z 16 lutego 1995 r., SA/Po 3343/34, „Monitor Podatkowy” 1996, 5, s. 153.

¹⁶ Wyrok NSA z 10 marca 1994 r., SA/Ka 1857/93, ONSA 1995, nr 1, poz. 42.

jest należny. Sprzedawca w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT nie może jednak opierać się na domniemaniu przyszłego zachowania podróżnego – czy też domniemaniu odnośnie do rzeczywistego celu i przeznaczenia nabytego towaru – i na tej podstawie oceniać zasadność zastosowania procedury, o której mowa w art. 126–130 ustawy o VAT. Ustawa nie uzależnia przy tym zastosowania przez sprzedawcę procedury wynikającej z art. 126–130 ustawy o VAT od oceny rzeczywistego celu i przeznaczenia nabywanego przez podróżnego towaru. Taka regulacja nie została wprowadzona, a obowiązek w tym zakresie nie może być ustalony na podstawie wykładni prawa. Byłaby to bowiem wykładnia *contra legem*, na co zwrócono już uwagę. W piśmiennictwie trafnie wskazano, że możliwość zastosowania przez sprzedawcę – na podstawie art. 129 ust. 1 ustawy o VAT – stawki 0% do dostawy towarów, od których dokonano podróżnemu zwrotu podatku w systemie TAX FREE, nie jest uzależniona od weryfikacji przez niego przeznaczenia sprzedawanych podróżnemu towarów, do czego nie jest on – w świetle art. 127 ustawy o VAT – ani obowiązany, ani na podstawie jakichkolwiek przepisów uprawniony¹⁷.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęto, że system TAX FREE adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary okazjonalnie, z przeznaczeniem do użytku własnego lub członków swojej rodziny, lub odnosi się towarów przeznaczonych na prezenty – przy czym rodzaj i ilość tych towarów powinna być taka, aby nie wskazywała na wywóz w celu handlowym. O tym, że dana osoba nie może być uznana za podróżnego, lecz za osobę, która w istocie prowadzi działalność gospodarczą i w tym celu się przemieszcza, świadczy częstotliwość nabywania towarów. Jednocześnie zastrzeżono, że sprzedawca zobowiązany jest do zachowania należytej staranności kupieckiej wymaganej w obrocie gospodarczym – a w związku z tym m.in. do oceny, czy realizowana przez niego sprzedaż dokonywana jest na rzecz podróżnego w rozumieniu ustawy o VAT i spełnione są przesłanki do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 0%¹⁸. Wyrażono również pogląd, że ustawodawca nie nałożył na sprzedawcę obowiązku weryfikacji przeznaczenia sprzedawanych podróżnemu towarów – zaznaczając, iż tego typu obowiązek nie wynika z przepisów art. 126–130 ustawy o VAT. Jednocześnie wskazano, że jeżeli jednak sprzedawca stwierdzi, że dana czynność (z uwagi na ilość bądź częstotliwość nabywania) nie mieści się w zakresie systemu TAX FREE (ma w istocie typowo handlowy charakter), nie może dokonać takiego rozliczenia¹⁹. Odnotować również należy, iż Naczelny Sąd Administracyjny prezentuje pogląd, zgodnie z którym rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Nie jest sprzeczne z prawem wspól-

¹⁷ A. Lipnicki, Brak..., ss. 28 i 29.

¹⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z 5 czerwca 2019 r., I SA/Bk 132/19, LEX nr 2696255.

¹⁹ Wyrok WSA w Białymstoku z 27 lutego 2019 r., I SA/Bk 722/18, LEX nr 2633557.

notowym wymaganiem, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywane przez niego czynności nie prowadziły do udziału w oszustwie podatkowym²⁰.

Odnosząc się do zaprezentowanych stanowisk, wskazać należy, że z całą pewnością art. 126–130 ustawy o VAT nie przewiduje dla sprzedawcy obowiązku weryfikacji przeznaczenia sprzedawanych podróznemu towarów. Ustawodawca takiego nakazu nie wprowadził. Sprzedawca nie dysponuje także żadnym uprawnieniem w tym zakresie, rozwiązanie takie nie wynika również ze wskazanych przepisów. Rola sprzedawcy jest więc ustawowo ograniczona, nie mieści się w niej żadna aktywność prewencyjna, czynienie sformalizowanych ustaleń odnośnie do celu transakcji, rzeczywistego przeznaczenia towarów itp. Sprzedawca zobowiązany jest jednak do oceny, czy w danym przypadku spełnione są ustawowe przesłanki do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 0% – biorąc pod uwagę aspekty podmiotowe i przedmiotowe, a w razie wątpliwości, np. czy dana osoba jest podróznym w rozumieniu art. 126 ust. 1 ustawy o VAT, kierując się starannością kupiecką i przezornością, nie może zastosować art. 129 ust. 1 ustawy o VAT, a wcześniej – nie może wystawić dokumentu, o którym mowa w art. 127a ust. 1 ustawy o VAT. Jest to następstwem dokonanej oceny, z uwzględnieniem zasad doświadczenia życiowego i zawodowego, ale nie następuje w wyniku jakichkolwiek czynności weryfikacyjnych. Sprzedawca nie ma ustawowego obowiązku zastosowania systemu TAX FREE w każdym przypadku. Po to właśnie ustawodawca sformułował przesłanki skorzystania z takiej możliwości, aby wyeliminować możliwe nadużycia. Sprzedawca nie może stosować tego systemu w odniesieniu do innego podmiotu niż podróznym w rozumieniu ustawy. Musi zatem ocenić, czy w danym przypadku konkretna osoba spełnia wymogi uznania za podróznego.

Wnioski

Przeprowadzone rozważania pozwalają na weryfikację sformułowanej hipotezy badawczej. Sprzedawca w rozumieniu art. 127 ust. 1 ustawy o VAT nie jest zobowiązany do weryfikowania podróznym, o których mowa w art. 126 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróznym. Nie przewidziano w tym zakresie żadnych instrumentów prawnych, które pozwoliłyby na przeprowadzenie takiej weryfikacji. Nie jest organem państwa, nie może

²⁰ Wyrok NSA z 10 sierpnia 2011 r., I FSK 1244/10, LEX nr 1068124.

nakładać żadnych obowiązków na podróżnego w rozumieniu ustawy. Nie może więc badać jego rzeczywistych zamiarów, w tym prowadzić w tej materii żadnego „postępowania”. Zobowiązany jest jednak do zachowania należytej staranności i w związku z tym do oceny, czy dana osoba może być uznana za podróżnego w ujęciu art. 126 ust. 1 ustawy o VAT. Tylko taka osoba może skorzystać z systemu TAX FREE, a sprzedawca nie może tego faktu ignorować. Odróżnić należy zatem weryfikację podróżnego – która zakłada element władczy o charakterze formalnym – od oceny, czy dana osoba jest podróżnym w rozumieniu ustawy.

Abstrakt

Artykuł dotyczy obowiązków sprzedawcy w ramach systemu TAX FREE. Autor prezentuje pogląd, że nie należy do nich weryfikacja podróżnego z punktu widzenia celu, częstotliwości i przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury zwrotu podatku dla podróżnych, o której mowa w art. 126–130 ustawy o podatku od towarów i usług. Sprzedawca nie dysponuje żadnymi instrumentami prawnymi w tym zakresie, w szczególności nie nałożono nań obowiązku podjęcia jakichkolwiek czynności w tej mierze. Nie jest on również uprawniony w tym zakresie, a jego rola ogranicza się do zachowania należytej staranności, bez możliwości podejmowania czynności władczych względem podróżnego. Sprzedawca może uznać, że dana osoba nie spełnia warunków uznania za podróżnego i w takim przypadku art. 126–130 ustawy o VAT o podatku od towarów i usług nie znajduje zastosowania. Ocena w tym zakresie może być oparta na zachowaniu podróżnego, sprzedawca nie może jednak zobowiązać go do przedłożenia informacji dotyczących celu transakcji i przeznaczenia nabywanych towarów.

Słowa kluczowe: TAX FREE, podatek VAT, obowiązki sprzedawcy, oszustwo podatkowe.

BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., VAT. Komentarz, Warszawa 2024.

Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz, red. R. Namysłowski, D. Prokop, Warszawa 2012.

Janicki T., Zwrot podatku od towarów i usług podróżnym, „Przegląd Podatkowy” 2017, 2.

Jaworska, M. Mioduszewski M., Stawka 0% VAT w eksporcie towarów a nieustalony nabywca. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-653/18, Unitel, „Przegląd Podatkowy” 2020, 2.

Jendraszczyk M., Dostawa towarów na rzecz osób fizycznych spoza Unii Europejskiej – eksport towarów i procedura TAX FREE, „Doradca Podatkowy” 2019, 6.

Lipnicki A., Brak obowiązku weryfikacji przeznaczenia towarów nabywanych w ramach procedury TAX FREE, „Doradca Podatkowy” 2018, 4.

Matarewicz J., Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024.

Morawski L., Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002.

Oleksy M., Włoch J., Zając-Wysocka J., System TAX FREE – podatkowa stajnia Augiasza (cz. 1). Podróżny i bagaż osobisty – treść kluczowych przepisów a ich wykładnia, „Doradca Podatkowy” 2018, 8.