



LLU.430.004.2020

Nr ewid. 154/2020/P/19/081/LLU

Informacja o wynikach kontroli

**FUNKCJONOWANIE SYSTEMU ZWROTU PODATKU
OD TOWARÓW I USŁUG PODRÓŻNYM („TAX FREE”)
NA WSCHODNIEJ GRANICY RP**

DELEGATURA W LUBLINIE

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

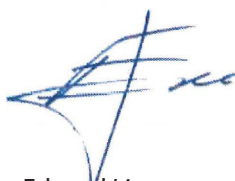
WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Informacja o wynikach kontroli

Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP

Dyrektor Delegatury NIK w Lublinie



Edward Lis

Akceptuję:

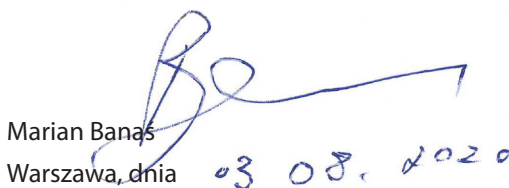
Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli



Małgorzata Motylow

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



03.08.2020

Marian Banas
Warszawa, dnia

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA	7
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI	10
4. WNIOSKI.....	24
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	26
5.1. Warunki techniczno-organizacyjne obsługi podróżnych na przejściach granicznych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym	26
5.2. Kontrola wywozu towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym	39
5.2.1. Izby administracji skarbowej	42
5.2.2. Urzędy celno-skarbowe	53
5.3. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym	72
5.3.1. Izby administracji skarbowej	74
5.3.2. Urzędy skarbowe	85
5.3.3. Urzędy celno-skarbowe	95
5.4. Działania Ministerstwa Finansów w obszarze usprawniania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym i ograniczania ryzyka nadużyć z jego wykorzystaniem	99
6. ZAŁĄCZNIKI	105
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	105
6.2. Aaliza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych	107
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności	119
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informacje o wynikach kontroli.....	120
6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli	121
6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra	125

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

IAS	izba administracji skarbowej (od 2 grudnia 2016 r.);
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa (od 1 marca 2017 r.);
LUCS w Białej Podlaskiej	Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej;
MF	Ministerstwo Finansów;
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie;
OC	oddział celny;
OCD	oddział celny drogowy;
Op	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.);
VAT	podatek od towarów i usług;
PUCS w Białymstoku	Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku;
PUCS w Przemyślu	Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyślu;
SC	Służba Celna (do 28 lutego 2017 r.);
SCS	Służba Celno-Skarbowa (od 1 marca 2017 r.);
SG	Straż Graniczna;
Szef KAS	Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
system Tax Free lub procedura Tax Free	system zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym;
UCS	urząd celno-skarbowy (od 1 marca 2017 r.);
UE	Unia Europejska;
US	urząd skarbowy;
ustawa o KAS	ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 505, ze zm.) – weszła w życie w terminach i na zasadach określonych w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, ze zm.);
uptu	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm.);
WSA	wojewódzki sąd administracyjny.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy organy administracji skarbowej prawidłowo realizowały przypisane im zadania w ramach funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

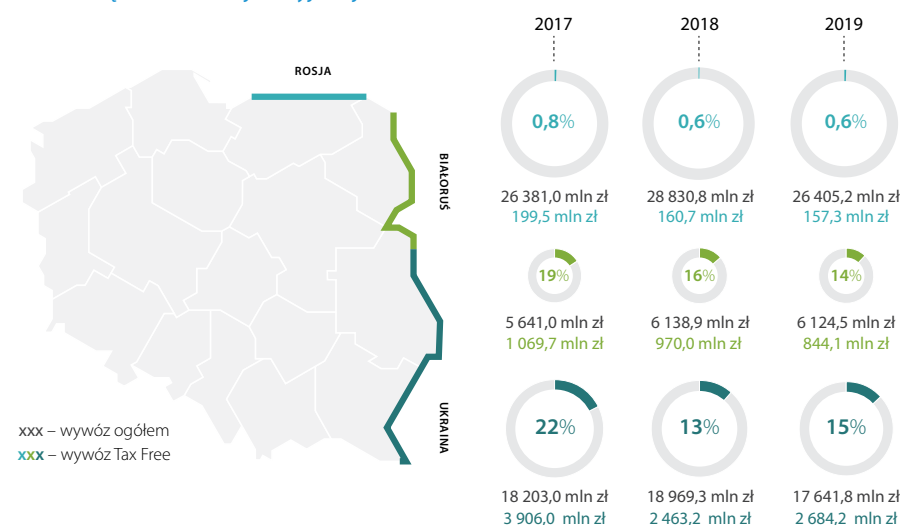
1. Czy na wschodniej granicy RP zapewniono prawidłowe i optymalne warunki techniczno-organizacyjne dla sprawnej obsługi podróżnych spoza UE dokonujących wywozu towarów objętych systemem zwrotu VAT?
2. Czy prawidłowo kontrolowano na przejściach granicznych spełnianie przez podróżnych spoza UE warunków wywozu w bagażu osobistym towarów w ramach systemu zwrotu VAT oraz skutecznie identyfikowano i zwalczano nadużycia w tym zakresie?
3. Czy prawidłowo kontrolowano zasadność stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców towarów wywiezionych w ramach systemu zwrotu VAT podróżnym spoza UE oraz skutecznie identyfikowano i zwalczano nadużycia w tym zakresie?

Istotą zakupów w systemie Tax Free jest możliwość uzyskania zwrotu podatku od towarów i usług przez podróżnego zamieszkałego poza obszarem Unii Europejskiej, który dokonuje wywozu towaru poza ten obszar w swoim bagażu osobistym. Warunkiem zwrotu jest przedstawienie przez podróżnego dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Sprzedawca nabywa wówczas prawo do zastosowania od tej sprzedaży stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0%. Oprócz oczywistej atrakcyjności tej formy zakupów dla podróżnego, korzyść z takiej sprzedaży odnosi również sprzedawca towaru ponieważ w ten sposób ma możliwość uzyskania zwrotu podatku naliczonego zapłaconego przy zakupie towarów handlowych. Wywóz towaru przez podróżnego w tej formie, określany mianem tzw. „eksportu detalicznego”, stanowi szczególną procedurę przewidzianą w przepisach prawa unijnego i krajowego przeznaczoną dla okazjonalnych zakupów towarów wywożonych w bagażu osobistym.

System Tax Free jest bardzo popularny wśród cudzoziemców odwiedzających Polskę, głównie wśród obywateli Republiki Białorusi i Ukrainy, których dominującym celem przyjazdu do Polski jest dokonanie zakupów¹. Znajdowało to odzwierciedlenie w danych dotyczących wartości towarów wywożonych w latach 2017–2019 przez wschodnią granicę RP w ramach procedury Tax Free w relacji do całkowitej wartości wywozu. W przypadku Ukrainy udział wartości towarów wywiezionych w ramach Tax Free do łącznej wartości eksportu zmniejszył się z 21,5% w 2017 r. do 13,0% w 2018 r., a następnie wzrósł do 15,2%. Zbliżone udziały wywozu towarów w ramach Tax Free w eksporcie dotyczyły także Republiki Białorusi i wynosiły odpowiednio 19,0%, 15,8% i 13,8%. W przypadku Federacji Rosyjskiej w ww. latach udział ten nie przekraczał 0,8%, a w 2019 r. ukształtował się na poziomie 0,6%.

Infografika nr 1

Udział wywozu w systemie Tax Free w całkowitym wywozie towarów do Republiki Białorusi, na Ukrainę i do Federacji Rosyjskiej



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku (z uwzględnieniem krajowych dokumentów Tax Free).

¹ Ruch graniczny oraz wydatki cudzoziemców w Polsce i Polaków za granicą w 2018 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, Rzeszów 2019.

Jednostki kontrolowane

Izby administracji skarbowej w Białymstoku, w Lublinie i w Rzeszowie.

Urzędy celno-skarbowe w Białej Podlaskiej, w Białymstoku i w Przemyśle.

Urzędy Skarbowe w Białymstoku, w Sokółce, w Białej Podlaskiej, w Tomaszowie Lubelskim, w Przemyśle i w Jarosławiu).

Okres objęty kontrolą

01.03.2017–2019
do dnia zakończenia kontroli z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem.

Co do zasady, znaczna skala zakupów w systemie Tax Free wśród cudzoziemców jest korzystna z ekonomicznego punktu widzenia. Powinna bowiem wspierać rozwój działalności handlowej, w szczególności na terenach przygranicznych. Z kolei dla budżetu państwa sprzedaż w tej formule powinna być neutralna w aspekcie rozliczenia podatku od towarów i usług. Tak samo jak w przypadku eksportu, sprzedaż towaru w systemie Tax Free korzysta bowiem ze stawki 0% podatku od towarów i usług. Powyższe wskazuje na potrzebę zapewnienia sprawnej obsługi i płynnego ruchu podróżnych na kierunku wywozowym z RP, a także ograniczania zbędnych uciążliwości podczas kontroli podróżnych i wywożonych przez nich towarów.

Niemniej jednak funkcjonowanie systemu Tax Free nie jest wolne od kontrowersji. Powstają one na tle takich aspektów jak czas oczekiwania na odprawę Tax Free, skala i intensywność kontroli prowadzonej przez funkcjonariuszy SCS wobec podróżnych oraz kontroli prowadzonej przez organy podatkowe u sprzedawców towarów w systemie Tax Free. Dotyczą także narażenia na mechanizmy korupcjogenne związane z odprawą podróżnych w tej procedurze. Powyższe kontrowersje znajdują odzwierciedlenie w różnych punktach widzenia prezentowanych w doniesieniach medialnych, stanowiskach organizacji przedsiębiorców, jak również w interpelacjach poselskich². Stwarza to potrzebę zachowania równowagi pomiędzy intensywnym dążeniem państwa do sprzyjania maksymalizowaniu wartości sprzedaży w ramach systemu Tax Free wraz z usprawnianiem ruchu podróżnych na kierunku wywozowym, a rzetelnym i skutecznym identyfikowaniem przypadków nadużyć i oszustw podatkowych.

Powyższe okoliczności stanowiły uzasadnienie podjęcia kontroli NIK w trzech kluczowych obszarach, istotnych z punktu widzenia funkcjonowania systemu Tax Free na wschodniej granicy RP. Pierwszy z nich dotyczył warunków techniczno-organizacyjnych dla sprawnej obsługi podróżnych w procedurze Tax Free, drugi – kontroli wywozu towarów, a trzeci – kontroli sprzedawców towarów w systemie Tax Free. Kontrolą objęto organy KAS we wschodnich województwach, tj. lubelskim, podlaskim i podkarpackim, z uwagi na fakt, że przez przejścia graniczne w tych województwach odbywa się większość ruchu podróżnych wywożących towary zakupione w ramach systemu Tax Free, zarówno w ujęciu ilościowym mierzonym liczbą potwierdzonych dokumentów Tax Free, jak i wartościowym, mierzonym wartością wywiezionych towarów³.

² Zob. np. interpelacja poselska nr 11634 z 2 kwietnia 2017 r. i nr 12651 z 18 maja 2017 r.

³ Liczba dokumentów Tax Free zarejestrowanych w latach 2017–2019 (do 30 września) w oddziałach celnych w województwie lubelskim, podlaskim i podkarpackim stanowiła 92,0% wszystkich dokumentów Tax Free zarejestrowanych w ww. okresie na terenie wszystkich województw we wszystkich kategoriach oddziałów celnych. Z kolei odpowiadająca im wartość towarów stanowiła 93,1%.

2. OCENA OGÓLNA

System zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP nie funkcjonował prawidłowo. Mimo, że organy Krajowej Administracji Skarbowej prowadziły działania kontrolne wobec podróżnych i sprzedawców towarów oraz identyfikowały mechanizmy nadużyć, to działania te nie były w pełni skuteczne. W szczególności, nie było jednolitych dla całej granicy RP metod pozwalających na skoordynowane eliminowanie nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu znacznych ilości towarów. Sprzyjało to wykorzystywaniu procedury Tax Free niezgodnie z jej przeznaczeniem, oszustwom podatkowym typu „karuzelowego”, zmierzającym do wyłudzenia z budżetu państwa nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług oraz nierównemu traktowaniu podróżnych. Zwiększało też poziom zagrożenia korupcją, a także wpływało negatywnie na płynność ruchu granicznego.

Izby administracji skarbowej i urzędy celno-skarbowe podejmowały celowe działania zmierzające do zapewnienia sprawnej obsługi podróżnych dokonujących wywozu towarów. Wzrastał stopień wykorzystania przez podróżnych i sprzedawców towarów możliwości elektronicznej rejestracji dokumentów Tax Free, co przyspieszało odprawę graniczną. Nie dotyczyło to jednak odprawy w pociągach dalekobieżnych z uwagi na brak niezbędnych do tego urządzeń mobilnych. Mimo podejmowanych działań w obszarze organizacji odpraw, w okresie objętym kontrolą NIK, występowały istotne zaburzenia płynności ruchu podróżnych w procedurze Tax Free. Wynikały one (w zależności od specyfiki przejścia granicznego) z ograniczonej przepustowości dróg dojazdowych do przejścia oraz okresowych nasileń ruchu podróżnych. Czynnikiem wpływającym na notowane, sięgające nawet dziewięciu godzin, czasy oczekiwania na odprawę Tax Free, był również sposób prowadzenia czynności przez służby celne państw sąsiednich. Dotyczyło to przejść granicznych odcinka polsko-ukraińskiego, na których obserwowano przypadki dostosowywania się podróżnych wyjeżdżających z Polski do pory i sposobu prowadzenia kontroli celnej po stronie ukraińskiej. Na płynność ruchu negatywnie oddziaływała także czasochłonność odpraw podróżnych w procedurze Tax Free, związana z właściwym dla niej rozdrobnieniem wywozu, w tym z uwagi na wykorzystywanie tej procedury do zorganizowanego wywozu znacznych ilości towarów w okolicznościach wskazujących na ich handlowe przeznaczenie. Skontrolowane urzędy celno-skarbowe i izby administracji skarbowej notowały przy tym niedobory kadrowe w granicznych oddziałach celnych i podejmowały działania ukierunkowane na ich zmniejszenie. Najtrudniejsza sytuacja występowała w Lubelskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białej Podlaskiej, w którym problemy kadrowe nie zostały w pełni rozwiązane do końca tego okresu.

Skontrolowane przez NIK urzędy celno-skarbowe z reguły prawidłowo prowadziły kontrole spełniania przez podróżnych kluczowych i jednoznacznie określonych w przepisach prawa warunków wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, przy czym nie zawsze kontrole te przeprowadzane były w jednolity sposób. Skupiały się one głównie na sprawdzeniu fizycznej obecności i nienaruszalności towarów oraz poprawności przedstawianych przez podróżnych dokumentów.

Jednostki objęte kontrolą NIK identyfikowały mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem Tax Free, przy czym w największym stopniu miało to miejsce w województwie podkarpackim. Jedynie w tym województwie zorganizowano współpracę pomiędzy oddziałami celnymi, a urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji o podejrzeniach nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. W wyniku nadzoru i współpracy z podległymi jednostkami Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie przekazywał Ministerstwu Finansów istotne informacje pozwalające na rozpoznanie negatywnych zjawisk w funkcjonowaniu systemu Tax Free, a także wnioski w tym zakresie.

System zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP nie funkcjonował prawidłowo.

Nie było jednak jednolitego we wszystkich województwach podejścia do eliminowania przypadków nadużywania procedury Tax Free do wywozu towarów niemieszczących się w kategorii bagażu osobistego. W województwie podkarpackim i lubelskim (głównie na odcinku polsko-ukraińskim) miały miejsce odmowy potwierdzenia wywozu towarów z uwagi na stwierdzenie przez funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej, iż dany, jednorazowy wywóz towaru nosi znamiona wywozu o charakterze handlowym. W województwie podlaskim nie wystąpił w okresie objętym kontrolą NIK ani jeden taki przypadek, jednak funkcjonariusze nie dokonywali oceny w tym zakresie ze względu na brak jednoznacznych kryteriów służących jej przeprowadzaniu. Z kolei we wszystkich trzech województwach nie było jednolitej metody eliminowania przypadków nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i powtarzalnego wywozu hurtowych ilości towarów. Doraźne analizy w tym zakresie prowadzono jedynie w województwie lubelskim, głównie na poziomie niektórych oddziałów celnych i z inicjatywy funkcjonariuszy pełniących w nich służbę. NIK zauważa, że skargi podróżnych na pojedyncze działania funkcjonariuszy, polegające na odmowie potwierdzenia wywozu w takich przypadkach, zostały oddalone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie i Naczelny Sąd Administracyjny.

Przeprowadzona przez NIK analiza wykazała, iż 90 podróżnych⁴, którzy w latach 2017–2019 (I półrocze), w największej skali korzystali z procedury Tax Free, dokonało wywozu towarów o łącznej wartości 173 570,8 tys. zł, ujętych w 60,4 tys. dokumentów Tax Free. Maksymalna łączna wartość towarów wywiezionych przez jednego podróżnego wynosiła 5847,8 tys. zł, a liczba przedstawionych przez jednego podróżnego dokumentów Tax Free 3,5 tys. szt. NIK zwraca uwagę, że dane osobowe co najmniej 23 spośród tych podróżnych występowały w analizach, informacjach sygnalnych, bądź w decyzjach podatkowych w kontekście nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych stwierdzonych u sprzedawców towarów. Podróżni ci często przekraczali granicę, dokonując wywozu towarów zakupionych u ograniczonego grona sprzedawców, z których część (17 z 30 analizowanych) należała do grupy podmiotów z przypisanym wysokim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości w podatku od towarów i usług, według klasyfikacji stosowanej w Krajowej Administracji Skarbowej. NIK podkreśla przy tym, iż dokonywane przez funkcjonariuszy odmowy potwierdzenia wywozu towarów ze względu na ich charakter handlowy tylko w znikomym stopniu dotyczyły ww. grupy 90 podróżnych.

Do najistotniejszych barier w kontroli wywozu towarów urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe zaliczały z reguły brak jednolitych wytycznych i narzędzi informatycznych służących badaniu okazjonalności wywozu oraz jednoznacznej, prawnej definicji wywozu o charakterze handlowym i bagażu osobistego. Ocena jednorazowego wywozu pod tym kątem była więc dokonywana w województwach podkarpackim i lubelskim w oparciu o indywidualny osąd funkcjonariusza, co istotnie zwiększało ryzyko niejednorodności postępowania, nierównego traktowania podróżnych i sprzedawców oraz wystąpienia zjawisk korupcyjnych. Zdaniem NIK, na poziom tych ryzyk miał również wpływ zakres przeszkolenia funkcjonariuszy. O ile w województwie podkarpackim prowadzono szkolenia merytoryczne z zakresu Tax Free, o tyle w województwie podlaskim szkolenia dotyczyły jedynie prowadzenia rejestru dokumentów. Z kolei w województwie lubelskim nie zorganizowano szkolenia dotyczącego badania okazjonalności wywozu, pomimo zgłaszanych potrzeb. Przyczyną był brak możliwości znalezienia odpowiedniego wykładowcy w zasobach kadrowych Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, Izby Administracji Skarbowej w Lublinie oraz Krajowej Szkoły Skarbowości.

⁴ Po 30 dla każdego z trzech województw.

W ocenie NIK brak eliminacji skrajnych przypadków nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i powtarzalnego wywozu znacznych ilości towarów sprzyjał oszustwom typu „karuzelowego”, zmierzającym do wyłudzenia z budżetu państwa zwrotu podatku od towarów i usług, który nie został zapłacony na wcześniejszych etapach obrotu towarem. Nieodłącznym elementem tego typu nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free jest bowiem rozdrobniony wywóz towarów o znacznej wartości przez specjalnie do tego zaangażowanych cudzoziemców. Dowodzą tego w szczególności wyniki przeprowadzonej przez NIK analizy postępowań kontrolnych i decyzji podatkowych, wydanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe, a także powtarzające się sygnały od naczelników urzędów skarbowych przekazywane izbom administracji skarbowej.

Urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe prawidłowo kontrolowały spełnianie przez sprzedawców towarów podstawowych warunków stosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług. Identyfikowały mechanizmy nadużyć w oparciu o doświadczenia wynikające z czynności sprawdzających i kontroli. Nie prowadziły jednak usystematyzowanych analiz mających na celu identyfikację podmiotów obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w oszustwach typu „karuzelowego”, w powiązaniu z podróznymi dokonującymi wywozu towarów na największą skalę. Analizy tego typu rozpoczęto w województwie podlaskim w kwietniu 2019 r. Wszystkie skontrolowane przez NIK organy podatkowe identyfikowały zjawisko nadużywania procedury Tax Free do wywozu towarów w ilościach handlowych, a także wykorzystywanie jej, jako ostatniego etapu oszustw „karuzelowych”. Kierując się orzecznictwem sądów administracyjnych organy te w ramach kontroli podatkowych odstępowały jednak, co do zasady od badania, czy wielkość sprzedaży towarów w ramach procedury Tax Free mieści się w kategorii bagażu osobistego. Przyjmowały bowiem, iż dysponowanie przez podatnika urzędowym potwierdzeniem wywozu towaru poza obszar celny UE stanowi dla niego gwarancję legalności ubiegania się o zwrot podatku. Z kolei kontrole i postępowania podatkowe prowadzone w sprawach dotyczących oszustw „karuzelowych” z wykorzystaniem procedury Tax Free, ukierunkowane były na wykazanie pozorności transakcji bądź braku należytej staranności podatnika w relacji z kontrahentami, od których pochodziły towary. Działania te dotyczyły jednak odległych okresów rozliczeniowych, były z samej swej istoty długotrwałe i skomplikowane, a także nie rokowały na odzyskanie wyłudzonych środków finansowych.

W świetle ustaleń niniejszej kontroli, NIK za właściwe uznaje podjęte w Ministerstwie Finansów działania zmierzające do wprowadzenia w pełni elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free. Wdrożenie tego rozwiązania zgodnie z przyjętymi założeniami powinno istotnie zwiększyć potencjał analityczny organów Krajowej Administracji Skarbowej w ograniczaniu ryzyka nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. Zdaniem NIK, dla zmniejszenia podatności systemu Tax Free na nadużycia, konieczne jest także jednocześnie zapewnienie skoordynowanego podejścia do wykładni pojęcia bagażu osobistego, zarówno w aspekcie jednorazowego, jak i powtarzalnego wywozu towarów.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Wywóz towarów w procedurze Tax Free, jako istotny komponent ruchu granicznego na kierunku wyjazdowym na wschodniej granicy RP

Obsługa podróżnych dokonujących wywozu towarów w procedurze Tax Free przez granicę polsko-białoruską i polsko-ukraińską stanowiła istotny komponent ruchu na kierunku wyjazdowym, konieczny do uwzględnienia w organizacji odpraw, zarówno w aspekcie płynności ruchu granicznego, jak i zapobiegania nadużyciom podatkowym. W latach 2017–2019 na polsko-ukraińskim i polsko-białoruskim odcinku granicy państwowej zarejestrowano 11 265,2 tys. dokumentów Tax Free o łącznej wartości 12 555 318,0 tys. zł. W poszczególnych latach wielkości te stanowiły od 91 do 94,1% liczby i wartości wszystkich dokumentów Tax Free zarejestrowanych w całym kraju, we wszystkich oddziałach celnych.

Skala i specyfika ruchu podróżnych w systemie Tax Free w zależności od odcinka granicznego

Wywóz towarów w procedurze Tax Free następował w największej skali przez przejścia graniczne na odcinku polsko-ukraińskim. Liczba przedstawionych dokumentów Tax Free przez podróżnych przekraczających granicę na tym odcinku wynosiła w latach 2017–2019 6596,4 tys., a ich wartość 9 272 464,8 tys. zł. Analogiczne wielkości dla odcinka polsko-białoruskiego wynosiły 4668,6 tys. i 3 282 853,2 tys. zł.

Średnia wartość dokumentu Tax Free w przypadku odcinka polsko-ukraińskiego była około dwa razy wyższa, aniżeli na odcinku polsko-białoruskim⁵. Około cztery–pięć razy wyższa (w zależności od roku) była z kolei średnia wartość towarów przypadająca w danym roku na jednego zarejestrowanego podróżnego (niezależnie od liczby przekroczeń granicy)⁶. Z ustaleń kontroli NIK wynika, że różnice średnich wartości pomiędzy odcinkiem polsko-białoruskim, a polsko-ukraińskim, mogły być w dużej mierze następstwem większej restrykcyjności białoruskich przepisów określających normy wwozu towarów. [str. 26, 39–42]

Celowe działania zmierzające do zapewnienia prawidłowych warunków obsługi podróżnych

Kontrola NIK wykazała, iż IAS i UCS podejmowały celowe działania zmierzające do zapewnienia prawidłowych warunków obsługi podróżnych w procedurze Tax Free. Coraz szerzej wykorzystywanym instrumentem usprawniającym realizację procedury Tax Free była możliwość elektronicznej rejestracji dokumentów przed odprawą graniczną dokonywana za pośrednictwem specjalnej strony internetowej. Udział dokumentów zarejestrowanych w systemie informatycznym przed odprawą wzrósł w latach 2017–2019 z 79% do 86%. Na drogowych przejściach granicznych, objętych oględzinami NIK, zapewniono warunki dla elektronicznej rejestracji dokumentów Tax Free oraz wydzielone pasy odpraw dla podróżnych korzystających z tej formy rejestracji. Występowały jednak powtarzające się przypadki wykorzystywania takich pasów niezgodnie z ich przeznaczeniem. [str. 27, 37–38]

Infrastruktura i wyposażenie przejść granicznych

W okresie objętym kontrolą nie identyfikowano zasadniczych problemów związanych z infrastrukturą przejść granicznych, specyficznych dla obsługi podróżnych w procedurze Tax Free. Występowały natomiast typowe

⁵ W latach 2017, 2018 i 2019 średnia wartość dokumentu Tax Free wynosiła dla odcinka polsko-białoruskiego odpowiednio 0,7 tys. zł, 0,6 tys. zł i 0,6 tys. zł, a dla polsko-ukraińskiego 1,4 tys. zł w każdym z tych lat.

⁶ W latach 2017, 2018 i 2019 wartość ta wynosiła dla odcinka polsko-białoruskiego odpowiednio 3,1 tys. zł, 2,9 tys. zł i 3,4 tys. zł, a dla polsko-ukraińskiego odpowiednio 17,4 tys. zł, 12,9 tys. zł i 12,5 tys. zł.

czynniki ograniczające płynność ruchu granicznego wszystkich kategorii, takie jak nieadekwatność wielkości przejścia do panującego ruchu, czy też brak wystarczającej przepustowości dróg dojazdowych do części przejść granicznych. Nie identyfikowano braków wyposażenia drogowych przejść granicznych służącego prowadzeniu odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Z kolei w przypadku przejść kolejowych w Dorohusku i Terepólnu, niezrealizowane (od 2014 r.) pozostawały postulaty dotyczące wyposażenia funkcjonariuszy w urządzenia mobilne służące do obsługi systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” w pociągach dalekobieżnych, które pozwoliłyby na eliminację dwukrotnej rejestracji dokumentów Tax Free oraz na prowadzenie kontroli towarów i podróżnych w oparciu o systemową analizę ryzyka. [str. 29–31]

Średni czas oczekiwania podróżnych na odprawę Tax Free był dłuższy na odcinku polsko-ukraińskim, niż na odcinku polsko-białoruskim. W województwie lubelskim wynosił on, w zależności od przejścia granicznego, od czterech do 62 minut, w województwie podkarpackim od 27 do 189 minut, a w województwie podlaskim – od siedmiu do 49 minut. Poza najdłuższym średnim czasem oczekiwania, w województwie podkarpackim najczęściej występowały okresowe ograniczenia w płynności ruchu podróżnych w systemie Tax Free, wydłużające czas oczekiwania na odprawę do kilku godzin. [str. 27–28]

Czasy oczekiwania
na odprawę Tax Free

Do okresowych zaburzeń w płynności ruchu przyczyniało się tempo i sposób dokonywania odpraw przez służby celne państw sąsiednich, a także związane z tym zachowania podróżnych. Dotyczyło to w szczególności przejść granicznych w województwie podkarpackim i lubelskim, na których obserwowano przypadki szybkiego dostosowywania się kolejek podróżnych na kierunku wyjazdowym do pory i sposobu prowadzenia kontroli celnej po stronie ukraińskiej (do tzw. „zmiany jadącej”). Zagadnienie to omawiano, z inicjatywy organów KAS z województwa podkarpackiego, na posiedzeniach Komisji ds. Zwalczania Patologii związanych z Transgranicznym Ruchem Osobowym Polsko-Ukraińskiej Międzynarodowej Rady Koordynacyjnej ds. Współpracy Międzyregionalnej.

Czynniki wpływające
na zaburzenia
w płynności ruchu
podróżnych
w procedurze Tax Free

Do ograniczeń płynności ruchu podróżnych w procedurze Tax Free przyczyniała się czasochłonność kontroli przeprowadzanej przez funkcjonariuszy SCS. Jednostki SG zwracały uwagę, iż skutkuje to spowolnieniem przepływu podróżnych, w tym również tych niekorzystających z procedury Tax Free, w szczególności na najbardziej obciążonych przejściach granicznych z utrudnionym dojazdem. Tempo odpraw było jednak zdeterminowane nie tylko znaczną liczbą pojazdów, którymi przemieszczali się podróżni ale także liczbą podróżnych i przewożonych przez nich towarów pojedynczym środkiem transportu (np. w Korczowej i w Medyce w dużej mierze ruch graniczny generowały pojazdy typu „bus”, przewożące każdorazowo po kilka osób i znaczne ilości towarów).

Zaburzenia w płynności ruchu na kierunku wyjazdowym (w tym w procedurze Tax Free) były także skutkiem niewystarczającej obsady kadrowej. Braki kadrowe były identyfikowane z różnym natężeniem we wszystkich granicznych oddziałach celnych. Wiązały się one m.in. z trudnościami

z obsadą wszystkich stanowisk i pasów ruchu oraz ze zwiększeniem poziomu kontroli pojazdów osobowych. Najtrudniejsza sytuacja występowała w LUCS w Białej Podlaskiej, w którym problemy kadrowe były wielokrotnie zgłaszane w okresie objętym kontrolą NIK. Kierownicy OC wskazywali na ich negatywny wpływ w szczególności na skuteczność i skalę kontroli towarów w procedurze Tax Free, płynność ruchu, a także na zwalczanie przemytu w związku z koniecznością czasowego przenoszenia funkcjonariuszy z kierunku przyjazdowego do realizacji odprawy dokumentów Tax Free. Pomimo stopniowego zwiększania obsady kadrowej problemy te nie zostały w pełni rozwiązane. W województwach podlaskim i podkarpackim problemy kadrowe były sukcesywnie ograniczane i nie identyfikowano ich negatywnego wpływu na realizację zadań w obszarze Tax Free. [str. 31–37]

W ocenie NIK zaburzenia w płynności ruchu były zdeterminowane również wykorzystywaniem procedury Tax Free (przeznaczonej w istocie dla wywozu o charakterze turystycznym) do rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów o przeznaczeniu handlowym.

Zróżnicowany zakres działalności analitycznej dotyczącej Tax Free

W KAS nie obowiązywały jednolite wytyczne dotyczące działalności analitycznej i kontrolnej w obszarze Tax Free, zarówno w aspekcie kontroli towarów i podróży, jak i kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych sprzedawców towarów w systemie Tax Free. Nie było też jednolitych rozwiązań ukierunkowanych na usystematyzowane współdziałanie w tym względzie organów podatkowych i organów celnych. Zróżnicowany był więc zakres działań organów KAS w poszczególnych, przygranicznych województwach wobec analogicznych ryzyk związanych z funkcjonowaniem systemu Tax Free.

Jedynie Dyrektor IAS w Rzeszowie skoordynował w sposób sformalizowany współpracę pomiędzy oddziałami celnymi, a US w zakresie wymiany informacji na temat podejrzeń nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. Ponadto w ramach nadzoru nad Naczelnikiem PUCS w Przemyśle w IAS w Rzeszowie oraz prac zespołów tematycznych, dokonano istotnych spostrzeżeń dotyczących niepożądanych zjawisk w ramach systemu Tax Free, o których informowano MF. Z kolei w województwie podlaskim, w kwietniu 2019 r. rozpoczęto prace nad ustaleniem kierunków analiz zmierzających do zidentyfikowania podatników, których działalność mogła wskazywać na nadużycia. Prace tego zespołu dotyczyły też koordynacji działań poszczególnych pionów PUCS w Białymstoku, co wynikało z ryzyka związanego z potwierdzaniem wywozu towarów przez funkcjonariuszy pełniących służbę w granicznych OC, a następnie ich kwestionowaniem przez pracowników PUCS w toku kontroli i postępowań podatkowych. Z kolei w IAS w Lublinie, pomimo napływających od podległych organów sygnałów o negatywnych zjawiskach dotyczących Tax Free, nie prowadzono działalności analitycznej i analiz ryzyka w obszarze funkcjonowania tej procedury. [str. 42–43, 47]

Skala i efekty kontroli towarów i podróży w procedurze Tax Free

W latach 2017–2019 (I półrocze) na polsko-ukraińskim i polsko-białoruskim odcinku granicy państwowej funkcjonariusze SCS skontrolowali 1890,9 tys. dokumentów Tax Free, co stanowiło 20% wszystkich dokumentów w ujęciu ilościowym, a 27% – wartościowym. Tylko w 0,5% skon-

troLOWANYCH przypadków stwierdzili nieprawidłowości. Funkcjonariusze dokonywali weryfikacji podstawowych, formalnych warunków wywozu towarów poza obszar celny Unii Europejskiej, w tym nienaruszalności towarów. Co do zasady rewizje towarów pod tym kątem realizowano prawidłowo, a stwierdzone przez NIK nieprawidłowości w PUCS w Przemyśle i PUCS w Białymstoku miały incydentalny charakter. Z kolei w LUCS w Białej Podlaskiej NIK stwierdziła niezapewnienie jednolitych standardów kontroli wywozu towarów w ramach systemu Tax Free w przejściach granicznych obsługiwanych przez podległe OC. Rozbieżne podejścia dotyczyły kontroli podróżnych posiadających karty stałego pobytu w Polsce oraz sposobu dokonywania i dokumentowania odmowy potwierdzenia wywozu towarów. Na poziomie LUCS w Białej Podlaskiej brak było też pełnego rozeznania o obowiązujących w tej jednostce procedurach regulujących zasady obsługi podróżnych w ramach Tax Free. Również w IAS w Lublinie, w ramach nadzoru nad działalnością Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej, do marca 2019 r., nie podejmowano działań zmierzających do zapewnienia jednolitego wykonywania kontroli wywozu towarów w procedurze Tax Free. W trakcie kontroli NIK opracowana została jednak koncepcja zmian organizacyjnych i personalnych Pionu Celno-Granicznego IAS. Ukierunkowana została w szczególności na poprawę skuteczności nadzoru i koordynacji działań w zakresie opracowywanych i wdrażanych standardów, a także na wzmocnienie współpracy pomiędzy IAS, a właściwymi komórkami organizacyjnymi LUCS w Białej Podlaskiej. Dyrektor IAS zadeklarował również podjęcie analizy funkcjonowania systemu zwrotu VAT podróżnym. [str. 49–50, 54–58]

W poszczególnych UCS zróżnicowana była liczba i wartość towarów, co do których funkcjonariusze odmówili potwierdzenia wywozu. Odmowy miały miejsce głównie na przejściach granicznych odcinka polsko-ukraińskiego i w większości przypadków nastąpiły ze względu na stwierdzenie przez funkcjonariuszy ilości towarów wskazujących na ich handlowe przeznaczenie, bądź stwierdzenie całkowitego lub częściowego braku towaru ujętego w dokumentach Tax Free. Dużo mniejsza była skala odmów na odcinku polsko-białoruskim w województwie lubelskim. W województwie podlaskim nie wystąpił zaś ani jeden przypadek odmowy potwierdzenia wywozu towaru ze względu na ilości towarów wskazujące na przeznaczenie handlowe. [str. 55]

Prowadzone przez PUCS w Przemyśle i LUCS w Białej Podlaskiej kontrole towarów wywożonych w procedurze Tax Free w zakresie spełniania warunków bagażu osobistego koncentrowały się na indywidualnej ocenie przez funkcjonariusza jednorazowo przedstawianego towaru. Odbywało się to w oparciu o indywidualny osąd funkcjonariusza, co z samej swej istoty zwiększało ryzyko niejednolitości postępowania, nierównego traktowania podróżnych i sprzedawców oraz wystąpienia zjawisk korupcyjnych. Z kolei w przypadku PUCS w Białymstoku kontrola pod kątem ilości handlowych nie była prowadzona, gdyż przyjmowano, że przepisy prawa nie określają limitów ilościowych i wartościowych wywożonych towarów. NIK zwraca uwagę na brak ogólnych wytycznych wspomagających

Skala i przesłanki odmów potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free

Niepełna kontrola okazjonalności wywozu towarów w procedurze Tax Free

w funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w granicznych oddziałach celnych w wykonywaniu kontroli jednorazowego wywozu towarów pod kątem oceny, czy wywożony towar mieści się w kategorii bagażu osobistego.

Jak wykazała kontrola NIK, we wszystkich trzech województwach (z wyjątkiem incydentalnych działań w województwie lubelskim na poziomie niektórych OC), kontrole podróżnych i wywożonych przez nich towarów pomijały aspekt powtarzalności wywozów. Jednocześnie w każdym z trzech województw organy KAS obserwowały wykorzystywanie przez cudzoziemców procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu znacznych ilości towarów w celach handlowych. Mimo to, do czasu zakończenia kontroli NIK nie wypracowano jednolitego podejścia do identyfikacji i eliminowania skrajnych przejawów takich działań. W pojedynczych przypadkach w województwie lubelskim, zorganizowany i rozdrobniony wywóz towarów pochodzących niemal wyłącznie od jednego sprzedawcy, stanowił przesłankę odmowy przez funkcjonariuszy SCS potwierdzenia wywozu. NIK zauważa, że zasadność działań funkcjonariuszy została potwierdzona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oraz Naczelny Sąd Administracyjny w wyniku rozpatrzenia skarg podróżnych.

Brak rozeznania organów KAS, co do skali nadużywania procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu znacznych ilości towarów

IAS i UCS nie posiadały rozeznania, co do skali nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów. Niemniej jednak, np. funkcjonariusze OC w Terespolu notowali cykliczny wywóz towarów przez podróżnych i dostosowywanie się do przepisów celnych państwa docelowego, a z OC w Korczowej i w Medyce szacowali, iż towary wywożone w procedurze Tax Free były wykorzystywane do celów handlowych odpowiednio w ok. 50% i 70%.

[str. 58–60, 64–65]

Wyniki analizy NIK w zakresie skali rozdrobnionego wywozu towarów w procedurze Tax Free

W ramach kontroli NIK wyselekcjonowano grupę 90 podróżnych, którzy w latach 2017–2019 (I połowa) dokonali wywozu w ramach procedury Tax Free towarów o najwyższej wartości (po 30 dla każdego z trzech województw). W ww. okresie osoby te dokonały wywozu towarów na kwotę 173 570,8 tys. zł (średnio na jednego podróżnego przypadało 1928,6 tys. zł, maksymalnie 5847,8 tys. zł), przedstawiając łącznie 60,4 tys. dokumentów Tax Free (średnio 0,7 tys. dokumentów, maksymalnie 3,5 tys. szt.). Analiza przeprowadzona przez NIK wykazała, że odmowy potwierdzania wywozu towarów ze względu na charakter handlowy tylko w znikomym stopniu dotyczyły ww. grupy 90 „podróżnych”. W badanym okresie na 60,4 tys. przedstawionych przez nich dokumentów Tax Free, jedynie w ośmiu przypadkach funkcjonariusze odmówili potwierdzenia wywozu towarów ze względu na ich handlowe przeznaczenie. Dane niektórych z tych podróżnych występowały w dokumentach będących w posiadaniu skontrolowanych przez NIK organów KAS (analizy, informacje sygnałowe, decyzje podatkowe) w kontekście nadużyć podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free. Dotyczyło to co najmniej 23 cudzoziemców⁷, spośród ww. grupy 90 podróżnych. Ponadto 17 z 30 sprzedawców, od których ww. grupa 90 podróżnych nabyła najwięcej

⁷ Liczbę 23 cudzoziemców ustalono jedynie na podstawie przyjętej przez NIK do analizy dokumentacji znajdującej się w aktach kontroli przeprowadzonych przez NIK w IAS, US i UCS.

towarów, w systemach informatycznych KAS przypisano wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Trzech z nich było wcześniej uczestnikami oszustw typu „karuzelowego”, jeden został wykreślony w grudniu 2019 r. z rejestru podatników z uwagi na brak z nim kontaktu, a co do jednego, US w Jarosławiu nie podjął kontroli pomimo zidentyfikowanego ryzyka nieprawidłowości i stałego generowania wysokich zwrotów VAT.

Brak usystematyzowanego eliminowania skrajnych przypadków nadużywania procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu towarów w celach handlowych sprzyjał niekontrolowanemu stosowaniu tej procedury niezgodnie z jej istotą wynikającą z przepisów unijnego i krajowego prawa podatkowego, która była podkreślana w interpretacjach MF oraz orzecznictwie sądów administracyjnych. Prowadził również do niejednolitego podejścia funkcjonariuszy SCS do weryfikacji spełniania warunków bagażu osobistego oraz w istotnym stopniu zwiększał poziom ryzyka nierównego traktowania podróżnych i występowania zjawisk korupcyjnych. Przyczyniał się także do trudności organizacyjnych z zapewnieniem skutecznej kontroli. Skrajnym tego przykładem jest przypadek przekroczenia granicy i wywozu przez jednego z ww. 90 podróżnych towaru o wartości 85,7 tys. zł ujętego na 23 różnych rachunkach Tax Free, przy czym towar przemieszczano czterema samochodami, a sam podróżny poruszał się piątym pojazdem. Kontrole kolejnych partii towaru prowadzono w odstępach sięgających dwóch i pół godziny. [str. 60–64]

Brak jednolitych i skutecznych metod identyfikowania i eliminowania przypadków nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów poza obszar celny UE powodował również, iż system Tax Free pozostawał podatny na oszustwa typu „karuzelowego”, mające na celu wyłudzenie z budżetu państwa nienależnych zwrotów VAT. Zorganizowany i powtarzalny wywóz znacznych ilości towarów przez specjalnie do tego zaangażowanych cudzoziemców niebędących rzeczywistymi nabywcami towarów, stanowi bowiem nieodłączny element schematu oszustwa „karuzelowego” z wykorzystaniem procedury Tax Free. Dowodzą tego wyniki kontroli przeprowadzonej przez NIK w US oraz w UCS w obszarze dotyczącym kontroli sprzedawców Tax Free.

Podatność systemu
Tax Free na oszustwa
typu „karuzelowego”

NIK zauważyła, że ze zorganizowanym wywozem znacznych ilości towarów wiązały się także inne – identyfikowane przez organy KAS – mechanizmy nadużyć i wątpliwości. Dotyczyły one m.in. poprawności dokumentów i zawieranych transakcji, tj. np. wystawianie dokumentów Tax Free *in blanco* (bez danych nabywcy), nieprzebywanie podróżnego w Polsce w dniu nabycia towaru i w dniu odbioru zwrotu podatku, zawyżanie wartości towarów ujętych w dokumentach Tax Free. [str. 74–77, 92–93, 97–99]

Wśród podstawowych barier w badaniu okazjonalności wywozu towarów w procedurze Tax Free, skontrolowane jednostki identyfikowały ograniczone możliwości analityczne systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, brak wytycznych w zakresie badania okazjonalności oraz jednoznacznych definicji bagażu osobistego i wywozu o charakterze handlowym. Niezależnie od tego, w poszczególnych województwach prezen-

Barier w badaniu
okazjonalności wywozu

owano odmienne podejścia w tym zakresie. W IAS w Białymstoku i IAS w Rzeszowie wskazywano na brak jednolitych rozwiązań na terenie całego kraju, pozwalających na skuteczne egzekwowanie obowiązków sprzedawców i podróżnych, a także na zagwarantowanie pewności procedur kontrolnych. Na zasadność określenia okresów i ilości towarów, które mogłoby być uznawane, jako mieszczące się w katalogu dopuszczalnej okazjonalności, wskazywał Dyrektor IAS w Rzeszowie w korespondencji do MF w 2018 r. Powyższe uzasadniał potrzebą wprowadzenia jednakowych zasad na całej granicy zewnętrznej RP. Podkreślał, że wynikająca z utrwalonego orzecznictwa sądów administracyjnych potrzeba badania okazjonalności wiąże się z koniecznością uzyskania wsparcia informatycznego. Podnosił również, iż oczekiwania, co do badania na granicy okazjonalności wywozu towarów, były formułowane przez naczelników US. Z kolei w IAS w Lublinie przyjmowano, że z uwagi na konieczność uwzględnienia specyfiki poszczególnych oddziałów celnych i specyfiki kontroli, przyjęty tryb winien być regulowany na poziomie naczelnika UCS, a nawet kierownika OC. [str. 45–46, 68–71]

Uwzględnianie
w działalności
szkoleniowej
zagadnień związanych
z odprawą podróżnych
w procedurze Tax Free

Zróznicowany był w poszczególnych województwach zakres szkoleń dotyczących odprawy podróżnych w procedurze Tax Free, organizowanych dla funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w OC. W największym stopniu szkoleniami objęci zostali funkcjonariusze w województwie podkarpackim. W województwie podlaskim szkolenia dotyczyły jedynie prowadzenia rejestru dokumentów Tax Free. Z kolei w LUCS w Białej Podlaskiej, pomimo zgłoszenia do IAS potrzeby przeszkolenia funkcjonariuszy trzech OC z zakresu potwierdzania wywozu towarów w aspekcie ich handlowego przeznaczenia, szkolenie nie zostało zorganizowane. Powodem był brak możliwości znalezienia odpowiedniego wykładowcy w zasobach kadrowych LUCS w Białej Podlaskiej, IAS w Lublinie, a także Krajowej Szkoły Skarbowości. [str. 50–51]

Kierunki rozbudowy
systemu „Zwrot VAT
dla podróżnych”

Skontrolowane IAS, na prośbę MF, formułowały postulaty dotyczące rozbudowy funkcjonalności systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”. Najważniejsze z nich dotyczyły wprowadzenia obowiązku elektronicznego wystawiania przez sprzedawców dokumentów Tax Free, bezpośrednio w systemie informatycznym z uwzględnieniem wszystkich kluczowych informacji dotyczących podróznego oraz nabywanych przez niego towarów, a także ograniczeń ilościowo-częstotliwościowych i komunikatów w tym zakresie wyświetlanych przez system już na etapie zakupów. Wskazywano, iż powinno to zwiększyć potencjał analityczny w kierunku identyfikowania nieprawidłowości, jak również eliminowania mechanizmów korupcyjnych. [str. 46–47]

Działania zmierzające
do wprowadzenia
elektronicznego obiegu
dokumentów Tax Free

W okresie objętym kontrolą NIK w MF podejmowano działania zmierzające do całkowitej elektroniczacji systemu sprzedaży towarów i zwrotów VAT w procedurze Tax Free. Koncepcję wdrożenia elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free sprecyzowano w projekcie PUESC 4.6 Tax Free realizowanym w ramach programu Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC). Założenia programu PUESC zostały przedstawione w 2017 r., a w wersji ostatecznej w październiku 2019 r. Zgodnie z zało-

żeniami, wprowadzenie pełnego, elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free pozwoli w szczególności na przyspieszenie odpraw podróżnych, prowadzenie zaawansowanej analizy ryzyka, trafniejsze typowanie do kontroli poszczególnych dokumentów Tax Free oraz ograniczenie możliwości wykorzystywania procedury zwrotu VAT podróżnym do etapów końcowych oszustw „karuzelowych”. Wdrożenie tych rozwiązań uwarunkowane pozostawało zmianą przepisów uytu oraz aktów wykonawczych w szczególności w zakresie wprowadzenia obowiązku zgłaszania dokumentów elektronicznych oraz zasad potwierdzania wyprowadzania towarów z terytorium UE na dokumentach Tax Free. Planowaną datę wdrożenia systemu określono na 1 stycznia 2021 r. Zdaniem NIK wdrożenie systemu informatycznego w kształcie odpowiadającym ww. założeniom, w połączeniu ze skoordynowanym podejściem do badania okazjonalności wywozu towarów, powinno stanowić skuteczny instrument służący zwalczaniu nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, a także ograniczeniu ryzyka występowania mechanizmów korupcyjnych. [str. 101–103]

Obsługa podróżnych w ruchu granicznym, a w tym potwierdzanie wywozu towarów w procedurze Tax Free, stanowiła jeden z obszarów działalności zagrożonych ryzykiem wystąpienia zjawisk korupcyjnych, charakterystyczny dla granicznych IAS. Prowadzona przez te jednostki analiza napływających incydentalnie informacji na temat zachowań korupcyjnych nie potwierdziła zaistnienia zgłaszanych sytuacji, niemniej jednak informacje na temat tych spraw były przekazywane do terenowych Biur Inspekcji Wewnętrznej MF. W okresie objętym kontrolą, Dyrektor IAS w Rzeszowie został powiadomiony o postawieniu 16 funkcjonariuszom Służby Celnej zniesionej Izby Celnej w Przemyśle lub SCS IAS w Rzeszowie zarzutów związanych z czynami zabronionymi o charakterze korupcyjnym⁸, pozostającymi w związku z wykonywanymi czynnościami służbowymi dotyczącymi procedury Tax Free. Zarzuty stawiane wobec części osób dotyczyły realizacji czynów popełnionych przed 1 marca 2017 r.

Działania w celu
ograniczenia ryzyka
zjawisk korupcyjnych

Wśród działań mających na celu ograniczanie ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w ramach procedury Tax Free stosowano w szczególności monitoring wizyjny, losowy przydział funkcjonariuszy do służby, powtórne kontrole na przejściach granicznych. W województwie lubelskim i podkarpackim rozdzielano zadania w procesie potwierdzenia wywozu towarów na dwóch funkcjonariuszy, tj. „rejestratora” dokumentów Tax Free oraz „rewidenta” realizującego kontrole fizyczne towarów, co znajdowało odzwierciedlenie w regulacjach wewnętrznych obowiązujących w UCS. W województwie podlaskim taka zasada nie miała zastosowania do odprawy Tax Free, a wprowadzania danych do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, jak i kontroli towarów dokonywał ten sam funkcjonariusz.

Zdaniem NIK skutecznym instrumentem nadzoru nad rzetelnością przeprowadzania przez funkcjonariuszy odpraw podróżnych w procedurze Tax Free są analizy danych zawartych w systemie „Zwrot VAT dla podróż-

⁸ Określonymi w art. 228-231 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1950).

nych” w konfrontacji z danymi na temat przekroczeń granicy zawartymi w „Zintegrowanym Archiwum Odpraw i Legitymowań” (ZAOiL), prowadzonym przez Straż Graniczną. Dostęp do danych zawartych w tym ostatnim został zapewniony przez MF organom KAS od października 2018 r., co umożliwia prowadzenie samodzielnych analiz w ramach KAS. W październiku 2019 r. (tj. w trakcie kontroli NIK) na szczelb MF zainicjowano działania w zakresie porównania danych w powyższych systemach, wskutek których stwierdzono nieprawidłowości i zawiadomiono organy ścigania. W opinii NIK systematyczne działania w tym zakresie powinny być ukierunkowane zarówno na identyfikację i wyjaśnianie potencjalnych przypadków fikcyjnego potwierdzania wywozu towarów, jak i przypadków dokonywania odpraw podróżnych w okolicznościach skrajnie odbiegających od standardowej obsługi podróżnych⁹. [str. 52, 71]

Mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free z perspektywy organów prowadzących kontrole sprzedawców Tax Free

Wszystkie trzy IAS skontrolowane przez NIK posiadały wiedzę na temat najistotniejszych mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. Pochodziła ona od podległych US oraz UCS i wynikała w szczególności z prowadzonych kontroli podatników będących sprzedawcami w systemie Tax Free. Była uzyskiwana również w ramach sprawowania nadzoru instancyjnego nad działalnością orzeczniczą podległych organów. Negatywne zjawiska znajdowały w okresie objętym kontrolą NIK odzwierciedlenie także w działalności kontrolnej organów podatkowych spoza województw lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego.

Do obserwowanych negatywnych zjawisk w funkcjonowaniu procedury Tax Free US oraz UCS z województw lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego zaliczały w szczególności nadużywanie tej procedury do rozdrobnionego i częstotliwego wywozu znacznych ilości towarów. Wskazywały również na ściśle wiążące się z takimi działaniami, wykorzystywanie sprzedaży w systemie Tax Free, jako ostatniego etapu oszustwa typu „karuzelowego”. Zwracały również uwagę na zjawisko zawyżania cen towarów, a także działalność spółek o minimalnym kapitale zakładowym prowadzonych przed obcokrajowców, które nie posiadały żadnego majątku, prowadziły działalność w „wirtualnych biurach” i systematycznie wykazywały zwroty VAT. Identyfikowano także wywożenie znacznych ilości towarów przez tych samych „podróżnych”, których dane pojawiały się wcześniej w kontrolach podatkowych, w wyniku których ujawnione zostały nadużycia z wykorzystaniem procedury Tax Free (znalazło to potwierdzenie w ustaleniach kontroli NIK dotyczących podróżnych korzystających z procedury Tax Free na największą skalę). [str. 74–77]

Zróżnicowany w poszczególnych IAS zakres wykorzystania posiadanych danych i informacji na temat ryzyka nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free

Pomimo identyfikowania w województwach lubelskim, podkarpackim i podlaskim podobnych, negatywnych zjawisk i mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, zróżnicowane pozostawały zakres i skala działań analitycznych prowadzonych w poszczególnych IAS. Udokumentowana działalność analityczna ukierunkowana na identyfikację

⁹ Np. stwierdzony przez NIK na podstawie analizy danych systemowych przypadek wywozu towarów o wartości kilkadziesiąt tys. zł przez podróżnego kilkoma pojazdami w ciągu kilku godzin na podstawie ponad 20 dokumentów Tax Free (zob. pkt 5.2.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

i zwalczanie nadużyć była prowadzona w najszerszym zakresie w IAS w Rzeszowie w całym okresie objętym kontrolą NIK. Jej efektem było m.in. przekazanie do MF propozycji kierunków kontroli podatkowych i celno-skarbowych na 2018 r. obejmujących ryzyka dotyczące zwrotu podatku dla podróżnych. Podkreślono, iż istnieje wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia znacznych nieprawidłowości w tym obszarze, a także zaproponowano kryteria typowania sprzedawców towarów do kontroli. Działalność IAS w Białymstoku w obszarze skoordynowanej identyfikacji i zwalczania nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free została podjęta w kwietniu 2019 r., choć już wcześniej (w 2018 r.) przekazywano informacje do MF o zidentyfikowanych mechanizmach nadużyć. Z kolei w IAS w Lublinie nie prowadzono i nie inicjowano działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analiz ryzyka ukierunkowanych na identyfikację podmiotów wykorzystujących procedurę Tax Free do nadużyć podatkowych. Wiedza IAS w Lublinie na temat mechanizmów nadużyć pochodziła od podległych organów i była uzyskiwana doraźnie, na potrzeby udzielenia odpowiedzi MF lub innym organom KAS. Nie była zaś wykorzystywana do analizy ryzyka. W okresie objętym kontrolą NIK, Dyrektor IAS w Lublinie nie przekazywał w formie pisemnej do MF informacji o mechanizmach nadużyć zidentyfikowanych na terenie województwa lubelskiego. Odpowiedź na skierowane do Dyrektora IAS pismo Departamentu Ceł MF z 11 stycznia 2018 r., zawierające prośbę o wskazanie zidentyfikowanych nieprawidłowości, nie odnosiła się do mechanizmów nadużyć występujących na terenie województwa lubelskiego, a ponadto została udzielona w innym zakresie przez Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej. [str. 79–82]

W okresie objętym kontrolą NIK, dyrektorzy skontrolowanych IAS nie wydawali podległym organom wytycznych dotyczących zakresu i sposobu prowadzenia kontroli podatników dokonujących dostaw w ramach systemu Tax Free, uwzględniających specyfikę tej procedury (nie identyfikowali też takiej potrzeby). Wskazywali głównie na doświadczenie podległych organów, wielokrotne omawianie zagadnień związanych z Tax Free na organizowanych naradach oraz kierunki działań wynikające z Rekomendacji Szefa KAS określające priorytety działania. [str.83–84]

W okresie objętym kontrolą NIK w US nie prowadzono udokumentowanych analiz ukierunkowanych wyłącznie na identyfikację podmiotów obarczonych wysokim ryzykiem dokonywania nadużyć podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free. Sprzedaż Tax Free nie była samodzielną przesłanką prowadzenia działań analitycznych, czynności sprawdzających i kontroli podatkowych. Prowadzone czynności analityczne, w tym analizy grupowe podatników VAT, koncentrowały się na podmiotach deklarujących zwroty tego podatku, niezależnie od przyczyn powstania w danym okresie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym¹⁰.

Brak wytycznych dla podległych organów w zakresie prowadzenia kontroli podatników dokonujących dostaw Tax Free

Zakres analiz US w odniesieniu do sprzedawców Tax Free

¹⁰ Deklarowanie zwrotów podatku od towarów i usług wiąże się co do zasady z dokonywaniem dostaw opodatkowanych niższymi niż podstawowa stawkami podatku od towarów i usług, a w szczególności stawką 0% w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, eksportu lub sprzedaży w systemie Tax Free.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Działania urzędów były prowadzone w oparciu o przyjęte w KAS ogólne zasady, wytyczne i uregulowania dotyczące czynności sprawdzających i kontroli podatkowych w obszarze VAT. [str. 86]

Skala czynności
sprawdzających oraz
kontroli podatkowych
sprzedawców Tax Free

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. US z województw lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego przeprowadziły 1,8 tys. czynności sprawdzających i 253 kontrole podatników VAT dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. W ich wyniku zakwestionowały dokumenty Tax Free o łącznej wartości odpowiednio 288,4 tys. zł i 60 120,6 tys. zł.

Zakres czynności
sprawdzających
dotyczących rozliczeń
sprzedawców Tax Free

W ramach czynności sprawdzających koncentrowano się głównie na poprawności formalno-rachunkowej deklaracji oraz dokumentów przedkładanych przez podatników. Nie prowadzono weryfikacji pod kątem obecności podróznego na terenie Polski w momencie zakupu i wywozu towaru oraz odbioru zwrotu podatku od sprzedawcy, miejsca stałego zamieszkania podróznego, okoliczności i częstotliwości sprzedaży towaru określonym podróznym, zawyżania wartości towarów na dokumentach Tax Free w stosunku do cen rynkowych. Co do zasady przyjmowano, że weryfikację prowadzi UCS na etapie potwierdzania wywozu towarów. Wskazywano też m.in. na: brak możliwości indywidualnej weryfikacji dokumentów Tax Free występujących niejednokrotnie w liczbie setek lub kilku tysięcy miesięcznie, brak regulacji prawnych jednoznacznie definiujących wywóz w celach osobistych i brak podstaw do kwestionowania przypadków wskazujących na wykorzystywanie procedury do celów handlowych ze względu na orzecznictwo sądów administracyjnych. Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości dotyczyły US w Jarosławiu, w którym część czynności sprawdzających opisanych w protokołach nie odpowiadała wskazanemu w nich zakresowi.

Zakres kontroli
podatkowych
sprzedawców Tax Free

W ramach kontroli NIK przeprowadzonych w sześciu US, badaniu poddano 60 kontroli podatkowych dotyczących podatników VAT dokonujących sprzedaży Tax Free. Z reguły koncentrowały się one na formalno-rachunkowej poprawności dokumentów, z wyjątkiem kontroli prowadzonych w związku z uczestnictwem podatnika w oszustwach „karuzelowych”. Co do zasady nie badano okoliczności i częstotliwości sprzedaży towarów określonym podróznym pod kątem wykorzystywania procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu towarów w ilościach handlowych. Wynikało to w szczególności z linii orzeczniczej sądów administracyjnych. W większości przypadków US kierowały się wykładnią przepisów upu dokonaną przez NSA, według której dokument Tax Free z urzędowym potwierdzeniem wywozu towaru poza UE jest gwarancją legalności żądania zwrotu VAT oraz zastosowania stawki 0% dla dostawy towaru, od którego dokonano zwrotu podatku podróznemu. Wskazywały przy tym z reguły na brak obowiązku po stronie sprzedawcy do badania ilości i wielkości zakupów oraz ich częstotliwości¹¹.

Oszustwa „karuzelowe”
z wykorzystaniem
procedury Tax Free
w kontrolach
podatkowych

Część kontroli poddanych badaniu NIK, koncentrowała się na źródle pochodzenia zbywanych towarów. W ich wyniku stwierdzono udział podatników (w charakterze „brokera”) w oszustwach typu „karuzelowego”.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2017 r. I FSK 2030/15.

Miało to miejsce w 36 spośród 60 kontroli objętych badaniem NIK. Stwierdzone w tych sprawach uszczuplenia wynosiły łącznie 8119,3 tys. zł. Na dzień kontroli NIK nie wszystkie sprawy były zakończone wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania w VAT. Okoliczności faktyczne ustalone w toku kontroli wskazywały, iż dokonane przez podatników transakcje zakupu towarów od kontrahentów, a następnie zadeklarowana sprzedaż na rzecz podróżnych w systemie Tax Free, nie stanowiły rzeczywistej działalności gospodarczej wykonywanej w myśl przepisów upu. Bazując na przedmiotowych ustaleniach, urzędy uznawały z reguły również, iż sprzedaż towarów w systemie Tax Free dokonywana była poza działalnością gospodarczą. Nie kwestionowały przy tym samego wywozu towaru poza obszar celny Unii Europejskiej, lecz fakt, iż towary nie zostały zbyte w systemie Tax Free osobom wskazanym na dokumentach.

NIK zwraca uwagę na długotrwałość prowadzonych przez US ww. postępowań kontrolnych i podatkowych wynikającą w dużej mierze z wysokiego stopnia skomplikowania spraw, w tym konieczności zweryfikowania rozliczeń podatkowych podmiotów na poszczególnych etapach obrotu danym towarem (przez ten sam bądź inny organ podatkowy). W połączeniu z odległym okresem rozliczeniowym podlegającym kontroli (z reguły lata 2013–2016) niskie było prawdopodobieństwo wyegzekwowania dla budżetu państwa określonych kwot zobowiązań. [str. str. 88–94]

Naczelnicy US skontrolowanych przez NIK w odniesieniu do skali i zakresu czynności analitycznych, sprawdzających i kontroli podatników dokonujących dostaw w systemie Tax Free, wskazywali m.in. na bariery dotyczące problemów kadrowych, pracochłonności i wysokiego stopnia skomplikowania spraw, w których identyfikowane są oszustwa „karuzelowe”, ograniczeń w dostępie do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, braku precyzyjnych uregulowań prawnych dotyczących handlowych ilości wywożonych towarów oraz braku możliwości śledzenia dalszych losów towarów sprzedanych w procedurze Tax Free obcokrajowcom (w odróżnieniu od wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów).

Do zasadniczych barier w prowadzeniu kontroli sprzedawców towarów w systemie Tax Free organy podatkowe zaliczały m.in. utrudnione odtworzenie stanu faktycznego sprawy w przypadku wykorzystania procedury Tax Free w oszustwach typu „karuzelowego”, trudności w udowodnieniu nadużyć w sytuacji dysponowania przez podatnika dokumentem urzędowym potwierdzającym wywóz towaru, a także dużą liczbę dokumentów Tax Free podlegających weryfikacji. Problemem pozostawał również ograniczony zakres danych gromadzonych w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” w kontekście przydatności do typowania podmiotów do kontroli, ograniczony dostęp do systemu pojedynczych pracowników US oraz długi okres oczekiwania na odpowiedzi na zapytania kierowane do administracji skarbowych krajów macierzystych podróżnych.

Z kolei do problemów prawnych i dowodowych w postępowaniach podatkowych prowadzonych w drugiej instancji dyrektorzy IAS zaliczali w szczególności wątpliwości interpretacyjne dotyczące częstotliwości sprzedaży towarów, czasochłonność postępowań związanych z uczestnic-

Bariery w prowadzeniu czynności analitycznych, sprawdzających oraz kontroli podatkowych

Bariery w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych rozliczeń sprzedawców towarów w systemie Tax Free

twem sprzedawców Tax Free w oszustwach „karuzelowych”, trudności związane z ustaleniem, czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free jest rzeczywistym nabywcą towaru, a także wątpliwości, co do wykładni pojęcia „podróżnego” i „bagażu osobistego”.

Kontrola NIK wykazała, iż wobec identyfikowanych mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, część US z województw lubelskiego i podkarpackiego podkreślała główną rolę organów celnych w weryfikowaniu przedstawianych przez podróżnych dokumentów Tax Free, zasadność pogłębionej i bardziej wnikliwej kontroli na granicy i analizy powtarzalności wywozu towarów w kontekście potrzeby ograniczania oszustw podatkowych, a także stwarzania warunków uczciwej konkurencji na rynku podmiotów rzetelnych. Wskazywano także na celowość wprowadzenia obowiązku wystawiania dokumentów Tax Free w systemie informatycznym przez sprzedawcę z uwzględnieniem kompletnych danych podróżnego i towaru, a także zasadność określenia jednolitych ograniczeń ilościowo-częstotliwościowych pozwalających sygnalizować ich naruszenie już na etapie zakupów u sprzedawcy. W świetle ustaleń niniejszej kontroli oraz orzecznictwa sądów administracyjnych NIK podziela powyższe stanowiska. [str. 79, 85, 94–95]

Potrzeba pogłębionej analizy ryzyka sprzedawców rozpoczynających sprzedaż w systemie Tax Free

W okresie objętym kontrolą NIK skontrolowane organy KAS nie prowadziły (z wyjątkiem US w Sokółce) analiz ryzyka podmiotów na etapie zgłaszania przez nie rozpoczęcia sprzedaży Tax Free polegających na weryfikacji miejsc prowadzenia działalności w celu ujawnienia na możliwie wczesnym etapie podmiotów nastawionych na nadużycia podatkowe. Tymczasem, identyfikowane przez organy KAS oszustwa „karuzelowe” z wykorzystaniem procedury Tax Free niejednokrotnie wiążą się z „rozpisywaniem” hurtowych ilości towarów na dokumenty Tax Free przez podatników nieposiadających siedzib i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, typowych dla detalicznej sprzedaży towarów. Zdaniem NIK celowa jest więc analiza, połączona z oględzinami miejsc prowadzenia działalności gospodarczej dokonanymi po zadeklarowaniu pierwszych, znacznych wartości sprzedaży przez podatnika o nieznanej US historii podatkowej. [str. 82–83, 87–88]

Zakres kontroli wewnętrznych prowadzonych przez IAS w US dotyczących działań wobec sprzedawców Tax Free

W latach 2017–2019 (I półrocze) skontrolowane IAS nie prowadziły w podległych jednostkach kontroli wewnętrznych, których wyłącznym przedmiotem byłaby realizacja zadań związanych z kontrolą stosowania stawki 0% przez podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. Wprawdzie IAS w Lublinie przeprowadziła w 2019 r. w jednym z US kontrolę w ww. zakresie, jednak był to US notujący jedną z niższych liczb podatników będących sprzedawcami Tax Free (17 podatników) i stosunkowo niską wartość dostaw w tym systemie. Kontrola ta polegała na przeglądzie trzech zawiadomień o rozpoczęciu sprzedaży Tax Free oraz przytoczeniu wyjaśnień kierownika referatu w US na temat przeprowadzenia dziewięciu czynności sprawdzających oraz braku kontroli w badanym przez IAS okresie, a także o korzystaniu z systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”. Z kolei IAS w Rzeszowie przeprowadziła kontrolę w US w Jarosławiu o szerszym zakresie przedmiotowym,

w wyniku której stwierdzono istotne nieprawidłowości w zakresie weryfikacji zasadności deklarowanych przez podatników zwrotów VAT. Negatywna ocena działalności tego US, sformułowana przez Dyrektora IAS w Rzeszowie, znajdowała uzasadnienie w wadze stwierdzonych naruszeń oraz rodzaju podatników (deklarujących największe kwoty zwrotów). Ze względu na specyfikę i położenie US, w większości byli to podatnicy będący sprzedawcami w systemie Tax Free. [str. 84–85]

Co do zasady, w LUCS w Białej Podlaskiej i w PUCS w Przemyśle nie prowadzono czynności analitycznych ukierunkowanych wyłącznie na podatników dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free. Z kolei w PUCS w Białymstoku od kwietnia 2019 r. zapoczątkowane zostały bieżące analizy zmierzające do wyselekcjonowania podmiotów, które w związku z posiadanymi przez organy celno-skarbowe informacjami mogły brać udział w oszustwach „karuzelowych” związanych z nienależnym zwrotem VAT, a jednocześnie w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” figurowały z najwyższą wartością wywiezionego towaru na podstawie dokumentów Tax Free.

Skala i charakter kontroli celno-skarbowych u sprzedawców Tax Free

W okresie objętym kontrolą NIK skontrolowane UCS przeprowadziły 42 kontrole celno-skarbowe, w wyniku których zakwestionowane zostały dokumenty Tax Free obejmujące towary o łącznej wartości 50 916,3 tys. zł, z czego 5933,1 tys. zł odnosiło się do przypadków, w których ustalenia zostały potwierdzone w ostatecznych decyzjach organu lub złożonych korektach deklaracji uwzględniających wyniki kontroli. W tym samym okresie naczelnicy UCS wydali wobec podatników będących sprzedawcami Tax Free decyzje, według których wartość uszczupień w VAT wynosiła 19 021,8 tys. zł.

Przeprowadzona w trakcie kontroli NIK analiza ustaleń 14 kontroli celno-skarbowych zakończonych w latach 2017–2019 (I półrocze) wykazała, iż stwierdzone mechanizmy nadużyć dotyczyły w szczególności udziału podatników w oszustwach „karuzelowych” i związanego z tym zorganizowanego wystawiania dokumentów Tax Free na osoby niebędące faktycznymi nabywcami towarów, a także posługiwania się dokumentami opatrzonymi fałszywymi pieczęciami służby celnej. [str. 95–99]

4. WNIOSKI

W okresie objętym kontrolą NIK system Tax Free pozostawał istotnie narażony na ryzyko nadużyć podatkowych i zjawisk korupcyjnych. Wynikało to głównie z braku jednolitego podejścia organów KAS do wykładni pojęcia bagażu osobistego w aspekcie ilości i częstotliwości wywozu towarów w tej procedurze. NIK zauważa, że w przepisach prawa funkcjonuje szereg nieostrych i niedookreślonych pojęć, których stosowanie wiąże się w praktyce z pewnym stopniem uznaniowości. Dotyczy to również przepisów prawa regulujących funkcjonowanie systemu Tax Free. Wymaga to zapewnienia odpowiedniej koordynacji wykładni przepisów dotyczących tej procedury w celu wypracowania jednolitego sposobu ich stosowania przez organy KAS, ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych. Działania koordynacyjne powinny zmierzać do uzyskania zapewnienia o ograniczeniu ryzyka nadużyć, na tyle na ile jest to możliwe w istniejących ramach prawnych wynikających z unijnego i krajowego prawa podatkowego.

Mając na uwadze ustalenia niniejszej kontroli, a także potrzebę:

- zapewnienia wykorzystywania procedury Tax Free zgodnie z jej przeznaczeniem, tj. do okazjonalnego wywozu towarów przez podróżnych w okolicznościach wskazujących na ich osobiste przeznaczenie;
- zwalczania i przeciwdziałania oszustwom typu „karuzelowego” z wykorzystaniem procedury Tax Free, ukierunkowanym na wyłudzenie z budżetu państwa nienależnego zwrotu VAT, NIK wnioskuje do Ministra Finansów o:

Minister Finansów

- 1) wypracowanie jednolitych i skutecznych metod eliminowania przypadków nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów poza obszar celny UE, w tym w szczególności z zapewnieniem:
 - jednolitego sposobu kontroli na wszystkich przejściach granicznych (w oparciu o wyniki analiz prowadzonych na szczeblu regionalnym lub centralnym);
 - rozwiązań wspomagających ww. analizy w narzędziu informacyjnym projektowanym w ramach PUESC;
 - przeszkolenia funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w granicznych OC na stanowiskach związanych z odprawą Tax Free;
- 2) wypracowanie ogólnych wytycznych wspomagających funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w granicznych oddziałach celnych w wykonywaniu kontroli jednorazowego wywozu towarów pod kątem oceny, czy wywożony towar mieści się w kategorii bagażu osobistego, w celu ograniczenia ryzyka:
 - nierównego traktowania podróżnych korzystających z procedury Tax Free;
 - występowania sytuacji, w których cudzoziemcy dokonują wyboru miejsca lub pory przekraczania granicy RP w zależności od przyjętego, indywidualnego sposobu oceny przez funkcjonariuszy SCS ilości towarów;
 - występowania zjawisk o charakterze korupcyjnym;

- 3) zainicjowanie i skoordynowanie działań analitycznych i kontrolnych organów KAS, ukierunkowanych na systematyczną identyfikację podatników VAT i powiązanych z nimi podróżnych wykorzystujących procedurę Tax Free do oszustw „karuzelowych” z uwzględnieniem udokumentowanej wiedzy organów KAS¹² na temat podróżnych i sprzedawców już wcześniej uczestniczących w oszustwach tego typu;
- 4) wprowadzenie jednolitych wytycznych dla podległych organów KAS w zakresie weryfikacji faktycznych warunków do prowadzenia sprzedaży detalicznej¹³ na etapie zawiadomienia naczelnika US o rozpoczęciu sprzedaży w systemie Tax Free i zadeklarowania po raz pierwszy znacznej wartości dostaw, w celu eliminowania na możliwie wczesnym etapie podmiotów ukierunkowanych wyłącznie na oszustwa podatkowe.

¹² M.in. w aktach wcześniejszych kontroli i postępowań podatkowych.

¹³ Warunki lokalowe, oznaczenie punktu sprzedaży, dysponowanie towarami handlowymi.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

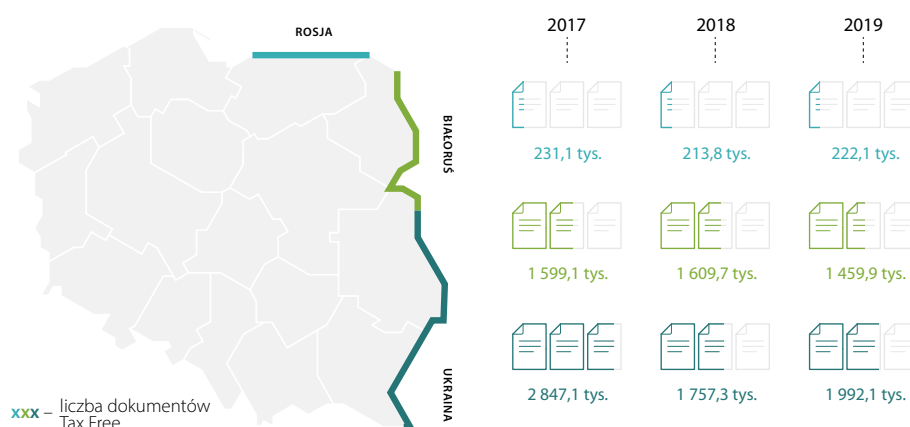
5.1. Warunki techniczno-organizacyjne obsługi podróżnych na przejściach granicznych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym

Skala ruchu podróżnych w systemie Tax Free przez przejścia graniczne wschodniej granicy RP

Wywóz towarów w ramach procedury Tax Free charakteryzuje się znacznym rozdrobnieniem. Znajduje to odzwierciedlenie w wysokiej liczbie dokumentów Tax Free potwierdzanych corocznie na przejściach granicznych wschodniej granicy RP. W latach 2017–2019 najwyższa liczba dokumentów Tax Free była potwierdzana na polsko-ukraińskim odcinku granicy RP. W 2017 r. było to 2847 tys. dokumentów, w 2018 r. 1757,3 tys., a w 2019 r. 1992,1 tys. Na przejściach granicznych odcinka polsko-białoruskiego zarejestrowano odpowiednio 1599,1 tys., 1609,7 tys. i 1459,9 tys. dokumentów Tax Free. Znacznie mniejsza skala występowała na odcinku polsko-rosyjskim¹⁴. Liczba zarejestrowanych dokumentów wynosiła tam odpowiednio 231,1 tys., 213,8 tys. i 222,1 tys.

Infografika nr 2

Liczba dokumentów Tax Free potwierdzonych w latach 2017–2019 według odcinków granicy RP



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku.

Dane będące w posiadaniu SCS i jednostek SG nie pozwalały na określenie udziału podróżnych z dokumentami Tax Free w całym ruchu granicznym na kierunku wyjazdowym. Wynikało to z odmiennych sposobów zliczania podróżnych stosowanych przez ww. służby¹⁵. Niemniej jednak liczba dokumentów Tax Free rejestrowana corocznie na przejściach granicznych odcinka polsko-ukraińskiego i polsko-białoruskiego powodowała, iż ich obsługa stanowiła istotny komponent ruchu granicznego konieczny do uwzględniania w organizacji odpraw na kierunku wyjazdowym

¹⁴ Dane dotyczące odcinka polsko-rosyjskiego zamieszczono w celach porównawczych.

¹⁵ Eksploatowany w KAS system "Zwrot VAT dla podróżnych" uwzględniał jednokrotnie daną osobę, niezależnie od liczby przekroczeń granicy w analizowanym okresie, zaś System Przetwarzania Danych – Elektroniczna Książka Służby (dalej: SPD-EKS) zawierał informacje na temat łącznej liczby przekroczeń granicy przez daną osobę (zliczane było każde przekroczenie). Dane zgromadzone przez SG nie były kompletne z punktu widzenia potrzeb kontroli NIK.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

z RP w celu zapewnienia z jednej strony płynności ruchu granicznego, a z drugiej, zapobiegania nadużyciom podatkowym z wykorzystaniem procedury Tax Free.

Największy ruch podróżnych (mierzony liczbą i wartością potwierdzonych dokumentów Tax Free) dokonujących wywozu towarów w procedurze Tax Free odbywał się¹⁶:

- w województwie podlaskim przez przejścia graniczne w Kuźnicy i Bobrownikach,
- w województwie lubelskim przez przejścia w Terespolu, Hrebennem, Zosinie i w Dołhobyczowie,
- w województwie podkarpackim przez przejścia w Medyce, Korczowej i w Krościenku.

Kontrola NIK przeprowadzona w LUCS w Białej Podlaskiej, PUCS w Przemysłu i PUCS w Białymstoku oraz IAS w Lublinie, Rzeszowie i Białymstoku wykazała, iż jednostki te podejmowały celowe działania zmierzające do zapewnienia prawidłowych warunków obsługi podróżnych w procedurze Tax Free. W zależności od odcinka granicy państwowej i konkretnego przejścia granicznego dochodziło jednak do występujących z różnym natężeniem i częstotliwością ograniczeń w płynności ruchu. Zróżnicowane pozostawały także przyczyny wydłużonych, sięgających w przypadku odcinka polsko-ukraińskiego ponad ośmiu godzin, czasów oczekiwania na odprawę graniczną. W kontekście ustaleń NIK przedstawionych w pkt 5.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli, do istotnych zaburzeń w płynności ruchu granicznego dochodziło w opinii NIK, zarówno w związku z szeroko rozumianymi problemami o charakterze organizacyjnym (omówionymi w dalszej części), jak również w związku z wykorzystywaniem procedury Tax Free (przeznaczonej w istocie dla wywozu o charakterze turystycznym, okazjonalnym) do rozdrobnionego i częstotliwego wywozu hurtowych ilości towarów o przeznaczeniu handlowym.

Średnie czasy oczekiwania na odprawę w procedurze Tax Free na poszczególnych przejściach granicznych na wschodniej granicy RP były zróżnicowane, znacznie dłuższe na odcinku polsko-ukraińskim niż na odcinku polsko-białoruskim. I tak np. w przypadku drogowych przejść granicznych:

- w województwie lubelskim, w latach 2017–2019 (I półrocze) średni czas oczekiwania na odprawę Tax Free wynosił od czterech do 62 minut, przy czym na drogowych przejściach z Republiką Białorusi wynosił od czterech minut w Sławatyczach do 14 minut w Terespolu. Z kolei na polsko-ukraińskim odcinku, czas ten wynosił od 12 minut w Dorohusku do 62 minut w Zosinie¹⁷;
- w województwie podlaskim, w latach 2017–2019 (I półrocze) średni czas oczekiwania na odprawę Tax Free wynosił od siedmiu minut w OC Połowce do 49 minut w OC Bobrowniki¹⁸,

Czas oczekiwania
na odprawę
w procedurze Tax Free

¹⁶ Powyżej 200 tys. dokumentów Tax Free i powyżej wartości 200 mln zł w 2019 r.

¹⁷ Ponadto: 25 minut w OC w Dołhobyczowie, 52 minuty w OC w Hrebennem.

¹⁸ W OC Kuźnica 38 minut.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- w województwie podkarpackim, w latach 2017-2019 (I półrocze) średni czas oczekiwania na odprawę Tax Free wynosił od 27 minut w OC w Budomierzu do 189 minut w OC w Medyce¹⁹.

Zakłócenia w płynności ruchu na kierunku wyjazdowym

Poza kształtowaniem się średnich czasów oczekiwania na odprawę w procedurze Tax Free, w trakcie kontroli NIK zidentyfikowano skalę okresowych zaburzeń w płynności ruchu podróżnych w systemie Tax Free. Istotnie wydłużone czasy oczekiwania podróżnych występowały głównie na przejściach granicznych z Ukrainą w województwie podkarpackim. Udział zmian służbowych funkcjonariuszy, na koniec których szacunkowy czas oczekiwania na odprawę Tax Free był większy lub równy trzy godziny utrzymywał się na najwyższym poziomie w:

- OC Medyka i wynosił w okresie objętym kontrolą 57,4%, przy czym odsetek zmian, na których czas oczekiwania przekraczał cztery godziny wynosił 46,9%, pięć godzin 31,2%, sześć godzin 21,4% i siedem godzin 9,4%;
- OC Korczowa i wynosił w okresie objętym kontrolą 24,8%, przy czym odsetek zmian, na których czas oczekiwania przekraczał cztery godziny wynosił 17,1%, pięć godzin 10,8%, sześć godzin 7,8% i siedem godzin 5,7%;
- OC Krościenko i wynosił w okresie objętym kontrolą 23%, przy czym odsetek zmian, na których czas oczekiwania przekraczał 4 godziny wynosił 7,3%, 5 godzin 2,1%, 6 godzin 0,7% i 7 godzin 0,2%.

W przypadku przejść granicznych w województwie lubelskim najwięcej zmian funkcjonariuszy o czasie oczekiwania na odprawę Tax Free wynoszącym trzy godziny i więcej wystąpiło w OC w Zosinie (10,9% zmian) i OC w Hrebennem (7,5% zmian)²⁰. Z kolei w województwie podlaskim najwięcej zmian o czasie oczekiwania na odprawę Tax Free wynoszącym trzy godziny i więcej wystąpiło w OC w Bobrownikach (7,6% zmian – 138 zmian) i OC w Kuźnicy (3,5% – 64 zmiany). W przypadku pierwszego z nich czas oczekiwania wynosił cztery godziny i więcej w 4,5% zmian (82 zmiany), pięć godzin i więcej 2,6% zmian (47 zmian), sześć godzin i więcej 1,2% (21 zmian) i siedem godzin i więcej 0,3% zmian (sześć zmian).

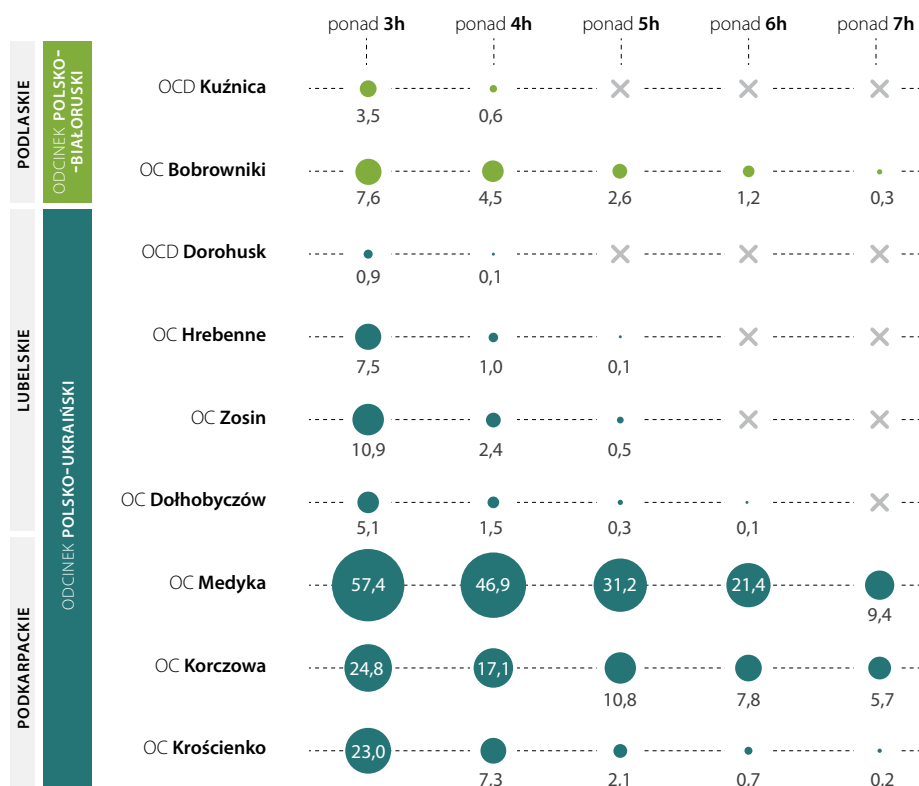
¹⁹ W OC w Korczowej 109 minut, w OC w Krościenku 65 minut.

²⁰ W przypadku OC w Hrebennem LUCS w Białej Podlaskiej dysponował danymi do 28 sierpnia 2018 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 3

Procentowy udział zmian służbowych funkcjonariuszy o czasie oczekiwania przekraczającym trzy godziny w latach 2017–2019 (I półrocze)



Źródło: opracowanie NIK na podstawie ustaleń kontroli.

Ruch podróżnych w procedurze Tax Free charakteryzował się dużą zmiennością w zależności od dnia tygodnia oraz pory dnia, co przyczyniało się do okresowych zaburzeń jego płynności. Jak wskazywali kierownicy jednostek kontrolowanych przez NIK, większe natężenie ruchu występowało zwykle w godzinach popołudniowych i wieczornych, a także w okresach przedświątecznych i przed długimi weekendami. Zaburzenia w płynności ruchu były identyfikowane także przez jednostki Straży Granicznej. Komendant Główny Straży Granicznej poinformował NIK²¹, iż identyfikowane były i są problemy dotyczące płynności ruchu granicznego na wschodniej granicy RP, związane z okresowym wzrostem natężenia ruchu granicznego pojazdów oczekujących na przekroczenie granicy, spowodowanym zwiększoną liczbą podróżnych przewożących towary, ubiegających się o zwrot VAT w ramach procedury Tax Free. Podkreślił, iż cechą charakterystyczną tego rodzaju ruchu jest kumulowanie się podróżnych w godzinach popołudniowych.

Skontrolowane IAS i UCS nie przeprowadzały analiz lub ewaluacji stanu infrastruktury przejść granicznych poświęconych wyłącznie warunkom odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Dokonywały natomiast ogólnych przeglądów funkcjonowania przejść w zakresie wszystkich

Nierytmiczność ruchu na kierunku wyjazdowym w procedurze Tax Free

Infrastruktura przejść granicznych w kontekście odprawy Tax Free

²¹ Informacje i wyjaśnienia uzyskane przez NIK w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

realizowanych procedur. Dotyczyły one organizacji pracy, infrastruktury, dostępu do informacji na temat zasad przekraczania granicy, czynników wpływających na czas oczekiwania na przekroczenie granicy oraz zasobów kadrowych oddziałów celnych. W ich wyniku nie identyfikowano zasadniczych problemów, specyficznych dla obsługi podróżnych w procedurze Tax Free. Identyfikowano zaś ogólne czynniki ograniczające płynność ruchu granicznego w odniesieniu do wszystkich realizowanych procedur. Z uwagi m.in. na wspomnianą zmienność natężenia ruchu podróżnych w procedurze Tax Free i występowanie okresów kumulowania się podróżnych, w okresie objętym kontrolą NIK ujawniały się z różnym nasileniem, specyficzne dla poszczególnych przejść i odcinków granicznych, ograniczenia stanu infrastruktury samych przejść granicznych i ich otoczenia. Należały do nich:

- niedostosowana infrastruktura przejścia granicznego do notowanego natężenia ruchu. Dotyczyło to drogowego przejścia granicznego w Bobrownikach, na którym w latach 2017–2019 potwierdzono najwięcej dokumentów Tax Free na całym odcinku wschodniej granicy RP (1378,0 tys.). IAS w Białymstoku identyfikowała zbyt małą liczbę pasów wjazdowych na przejście graniczne, zaledwie jeden pas przejazdowy ruchu osobowo-towarowego na końcowym odcinku przejścia prowadzący na most graniczny (w stosunku do poprzedzających sześciu pasów odpraw celnych w ruchu osobowym). Powyższe znajdowało odzwierciedlenie również w wynikach oględzin przeprowadzonych przez NIK oraz informacji uzyskanej przez NIK od Komendanta Podlaskiego Oddziału SG. W 2015 r. podjęto decyzję o kompleksowej przebudowie przejścia, która uwarunkowana została budową dodatkowego mostu;
- ograniczenia sieci dróg dojazdowych do przejść granicznych, wpływające na wydłużenie czasu oczekiwania przez podróżnych na odprawę w procedurze Tax Free. Dotyczyło to drogowych przejść granicznych w Hrebennem, Terespolu, Krościenku, Budomierzu, Bobrownikach i Kuźnicy.

Przykłady

W drogowym przejściu granicznym w **Terespolu** nie było wydzielonego pasa przed terenem przejścia dla pojazdów wywożących towar w systemie Tax Free.

W **Hrebennem**, w sytuacji wystąpienia dużego natężenia ruchu granicznego podróżnych znajdujących się w procedurze Tax Free, powstawały zakłócenia ruchu pozostałych podróżnych chcących przekroczyć granicę państwową. Sytuacje takie miały miejsce, gdy kolejka podróżnych deklarujących wywóz towaru zajmowała cały pas dojazdowy do przejścia granicznego²².

W **Budomierzu**, z uwagi na brak odpowiedniej liczby pasów ruchu na drodze dojazdowej do przejścia, w przypadku dużego natężenia ruchu, pojazdy oczekujące do kontroli w ramach procedury Tax Free zajmowały pas ruchu przeznaczony dla pojazdów przekraczających granicę w ruchu towarowym.

²² Informacje i wyjaśnienia uzyskane w trakcie kontroli NIK od Komendanta Nadbużańskiego Oddziału Straży Granicznej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W **Bobrownikach** i w **Kuźnicy** infrastruktura dróg dojazdowych do przejść granicznych uniemożliwiała wydzielenie osobnych pasów ruchu dla podróżnych Tax Free, co powodowało, że wszyscy podróżni w ruchu osobowym zarówno w Tax Free, jak i w ruchu turystycznym, stali w jednej kolejce blokując się nawzajem (głównie w godzinach popołudniowych, w dni robocze i soboty, co powodowało wydłużenie kolejki oraz czasu oczekiwania na odprawę graniczną).

W skontrolowanych jednostkach nie identyfikowano braków wyposażenia drogowych przejść granicznych służącego prowadzeniu odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Problemów w tym zakresie nie wykazały również oględziny przeprowadzone w trakcie kontroli NIK. Braki w wyposażeniu identyfikowane były natomiast na kolejowych przejściach granicznych w Dorohusku i Terespolu, a dotyczyły niezrealizowanych postulatów dotyczących wyposażenia funkcjonariuszy w urządzenia mobilne do obsługi systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” w pociągach dalekobieżnych. Braki te szczególnie wyraźne były w Terespolu ze względu na stosunkowo wysoką liczbę dokumentów Tax Free przedstawianych przez podróżnych (w 2019 r. 14,5 tys. dokumentów krajowych i 7,4 tys. dokumentów zagranicznych). Potrzeba wyposażenia OC w Terespolu w takie urządzenia była zgłaszana przed 1 marca 2017 r. przez Urząd Celny w Białej Podlaskiej (od 2014 r.), a następnie po tej dacie przez LUCS w Białej Podlaskiej. Wskazywano, iż procedura potwierdzania dokumentów Tax Free w pociągach dalekobieżnych wiąże się z koniecznością ich podwójnego rejestrowania, tj. pierwotnie w rejestrze książkowym, a po zakończeniu odprawy w pociągu – powtórnie w elektronicznym systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”. Wskazywano, iż wyposażenie OC w urządzenia mobilne wpłynęłoby na skrócenie czasu odprawy, a także umożliwiłoby prowadzenie kontroli towaru w oparciu o systemową analizę ryzyka. Problem ten został zgłoszony w październiku 2018 r. przez Zastępcę Dyrektora IAS do Pełnomocnika Szefa KAS ds. koordynacji działań izb administracji skarbowej obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze przejścia graniczne. Według stanowiska Zastępcy Dyrektora Departamentu Ceł MF w gestii Dyrektora IAS było zapewnienie odpowiedniego sprzętu oraz dostępu do Internetu. Testy dotychczas posiadanych urządzeń mobilnych, które odbyły się w czerwcu i lipcu 2019 r. wykazały, że posiadany sprzęt nie nadawał się do wykorzystania. Podjęto więc działania zmierzające do zakupu nowych urządzeń.

Do ograniczeń płynności ruchu podróżnych w procedurze Tax Free przyczyniała się czasochłonność przeprowadzanej przez funkcjonariuszy SCS kontroli podróżnych i wywożonych przez nich towarów. Na długotrwałość procedur celno-skarbowych zwracał uwagę Komendant Główny SG informując NIK, iż w przypadku najbardziej obciążonych przejść granicznych²³ odnotowywane są bardzo często utrudnienia już na drogach dojazdowych do przejścia, co w połączeniu ze złożoną procedurą odprawy przez funkcjonariuszy SCS powoduje spowolnienie przepływu podróżnych, również niekorzystających z przedmiotowej procedury. Z kolei Komendant

Wyposażenie
przejść granicznych
służące odprawie
Tax Free

Czasochłonność kontroli
towarów Tax Free

²³ W Medyce, Korczowej, Dorohusku, Hrebennem, Terespolu, Kuźnicy Białostockiej i w Bobrownikach.

Bieszczadzkiego Oddziału Straży Granicznej wskazał na niskie tempo prowadzenia kontroli celno-skarbowej w procedurze Tax Free i długi czas oczekiwania dla tego rodzaju ruchu. Kierownicy OC²⁴, w których w latach 2017–2019 potwierdzono dokumenty Tax Free o najwyższych wartościach, a zarazem odnotowano największe zaburzenia w płynności ruchu, informowali, iż czas oczekiwania na odprawę Tax Free jest uzależniony nie tylko od liczby pojazdów, lecz także od liczby dokumentów przedstawianych przez podróżnych poruszających się jednym środkiem transportu. Wskazana specyfika ruchu granicznego znajdowała odzwierciedlenie w ustaleniach kontroli NIK.

Przykłady

Wśród czynników wpływających na czas oczekiwania na odprawę w procedurze Tax Free, Kierownik **OC w Medyce** wskazywał zarówno liczbę pojazdów, jak i liczby dokumentów przedstawianych przez osoby podróżujące jednym środkiem transportu, która zazwyczaj wynosi od kilku do kilkunastu dokumentów na osobę. W szczególności dotyczy to autokarów, których pasażerowie wywożą towary w systemie Tax Free oraz pojazdów typu „bus”, do których masowo dosiadają się podróżni, którzy wcześniej pieszo przekraczają granicę na kierunku wejściowym do RP.

W przypadku **OC w Korczowej**, w związku z niskim tempem prowadzenia kontroli celno-skarbowej wobec pojazdów przewożących towary w ramach procedury Tax Free i występującym długim czasem oczekiwania dla tego ruchu, kierownicy zmian SG przekazali kierownikom zmian OC 23 informacje, 30 wniosków, 4 interwencje, dotyczące usprawnienia odprawy tej kategorii środków transportu. W odpowiedzi na wnioski i interwencje, kierownicy zmian OC w Korczowej wskazywali, że na tempo odprawy SCS wpływa duża liczba dokumentów Tax Free towarzyszących przewożonym towarom i podlegających kontroli i zaewidencjonowaniu.

W przypadku **OC w Korczowej**, skarga z kwietnia 2019 r. dotyczyła zbyt długiego czasu oczekiwania na kontrolę w ruchu Tax Free. Rozpatrując skargę ustalono, że czas oczekiwania w trakcie zmiany wynosił od sześciu do dwięciu godzin. Obsada kadrowa wynosiła 29 funkcjonariuszy, z czego dwóch na stanowisku Tax Free. Odnosząc się do skargi PUCS w Przemyśle wskazał na konieczność uwzględniania liczby dokumentów przedstawionych na jednym środku transportu.

W trakcie oględzin przeprowadzonych przez NIK w drogowym przejściu granicznym **w Korczowej**, czas oczekiwania na odprawę w procedurze Tax Free wynosił pięć godzin, przy ok. 50 oczekujących pojazdach. Ok. 95% z nich stanowiły samochody typu „bus”, a tylko ok. 5% samochody osobowe. Z kolei w trakcie oględzin przeprowadzonych w drogowym przejściu granicznym w Medyce czas oczekiwania na odprawę Tax Free wynosił dwie godziny przy ok. 16 pojazdach oczekujących, z tego ok. 50% stanowiły samochody dostawcze, a ok. 50% samochody osobowe.

W wyniku kontroli przeprowadzonej przez IAS w Rzeszowie w **OC w Krościenku** w 2017 r. odnotowano, iż w trakcie oględzin na kierunku wyjazdowym panował wzmożony ruch graniczny, przed przejściem oczekiwało ok. 50 samochodów – były to głównie pojazdy typu „bus” i tylko cztery samochody osobowe na pasie do kontroli Tax Free. Na przejściu do kontroli Tax Free oczekiwało dodatkowo ok. 30 pojazdów. W pojazdach podróżowało najczęściej od trzech do siedmiu osób, a samochody były w pełni załadowane towarami.

²⁴ Oddziały Celne w: Korczowej, Medyce.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na przykład jednym z pojazdów podróżowały trzy osoby z towarami na ponad 100 tys. zł. Ponadto przedstawiając sytuację panującą w obrębie przejścia granicznego, Zastępca Kierownika OC wskazywał na dostarczanie w pobliże przejścia jednorodnego towaru dużymi pojazdami (tirami), gdzie w wynajętych halach towar zostaje przeładowany na mniejsze pojazdy („busy”) i wywożony przez podróżnych w zasadzie w tych samych ilościach i wartościach.

Do okresowych zaburzeń w płynności ruchu przyczyniało się tempo i sposób dokonywania odpraw przez służby celne państw sąsiednich, a także związane z tym zachowania podróżnych. Dotyczyło to w szczególności przejść granicznych w województwie podkarpackim i lubelskim, na których obserwowano przypadki dostosowywania się podróżnych na kierunku wyjazdowym do sposobu prowadzenia kontroli celnej po stronie ukraińskiej. W przypadku przejść granicznych w województwie podlaskim notowano z kolei nierytmiczne przyjmowanie pojazdów odprawionych po stronie polskiej.

Tempo i sposób dokonywania odpraw podróżnych przez służby państw sąsiednich

Przykłady

W **OC w Korczowej i OC w Medyce** identyfikowano częste przypadki zwiększonego natężenia ruchu na kierunku wyjazdowym z RP, spowodowanego zjawiskiem tzw. „zmiany jadącej” po stronie ukraińskiej. Z obserwacji funkcjonariuszy SCS wynikało, iż pojazdy w dużej liczbie nagle dojeżdżały do przejścia granicznego lub ustawiały się w kolejce, w pewnej odległości od szlabanu i oczekiwały na tzw. „zmiannę jadącą” po stronie ukraińskiej. Powodowało to nieregularną „podaż” pojazdów do odprawy. PUCS w Przemyślu, wspólnie ze Strażą Graniczną, podejmował działania mające na celu ograniczenie skali tego zjawiska, m.in. poprzez wykonywanie czynności związanych z kontrolą towarów. Zagadnienie to było również omawiane na posiedzeniach Komisji ds. Zwalczania Patologii związanych z Transgranicznym Ruchem Osobowym Polsko-Ukraińskiej Międzynarodowej Rady Koordynacyjnej ds. Współpracy Międzyregionalnej, które odbyły się 14 czerwca 2018 r. i 13 lutego 2019 r.

Z obserwacji funkcjonariuszy z **OC w Zosinie** wynikało, że niejednokrotnie w krótkim czasie, nawet kilkunastu minut, liczba pojazdów oczekujących na odprawę potrafiła wielokrotnie wzrosnąć. Także w OC w Hrebennem, poza niedostateczną obsadą kadrową, do przyczyn zaburzeń w płynności odpraw zaliczano powolne „odbieranie” pojazdów odprawionych już po stronie polskiej, a także występowanie sytuacji, w których – po zakończeniu wzmożonych działań kontrolnych ukraińskich instytucji skarbowych – na granicy bardzo szybko wzrastała kolejka podróżnych do odprawy dokumentów Tax Free.

W **OC w Bobrownikach** identyfikowano przerwy we wpuszczaniu przez służby białoruskie odprawionych po polskiej stronie pojazdów na most graniczny, który stanowi „wąskie gardło”. Przypadki nierytmicznego odbioru pojazdów przez stronę białoruską były także notowane w **OC w Kuźnicy**.

Z drugiej strony, miały miejsce sygnały od granicznych służb ukraińskich dotyczące ograniczonej płynności po stronie polskiej. Na przykład 31 lipca 2019 r. skierowały one do Pełnomocnika Granicznego RP informację, że w przejściach granicznych brak jest płynności przekazywania przez Stronę polską środków transportu na kierunku wyjazd z RP (wyjazd na Ukrainę) poruszających się na pasach ruchu typu „bus”, które przewożą towary Tax Free, co z kolei prowadzi do gromadzenia się samochodów przed polskimi przejściami Korczowa i Medyka oraz powoduje napływ skarg na niezadowalającą pracę Służby Granicznej i Celnej Ukrainy.

Obsada kadrowa na przejściach granicznych

Jednym z czynników przyczyniających się do ograniczeń w płynności ruchu na kierunku wyjazdowym (w tym w procedurze Tax Free) była niewystarczająca obsada kadrowa granicznych OC. Problem ten identyfikowano z różnym natężeniem we wszystkich granicznych OC, w których notowany był największy ruch podróżnych w systemie Tax Free. Niedobory kadrowe w granicznych OC identyfikowano w szczególności w ramach przeprowadzonych w 2018 r. przeglądów procedur odpraw i organizacji kontroli przez zespoły powołane przez dyrektorów IAS w Lublinie, Białymstoku i Rzeszowie w ramach współpracy z Pełnomocnikiem Szefa KAS do spraw koordynacji działań izb administracji skarbowej, obsługujących drogowy, kolejowy, morskie i lotnicze przejścia graniczne. W przypadku:

- województwa podkarpackiego w ramach rekomendacji z przeglądów przeprowadzonych w drogowych przejściach granicznych w Medyce i Korczowej wskazywano potrzebę wzmocnienia kadrowego w celu zapewnienia tzw. obsady optymalnej²⁵ zmiany. Potrzeby kadrowe określono wówczas na 59 etatów w OC w Medyce i 42 w OC w Korczowej;
- województwa podlaskiego, w wyniku przeglądu przeprowadzonego w drogowym przejściu granicznym w Bobrownikach stwierdzono, iż w 2017 r. oraz w I kw. 2018 r. rzeczywista obsada kadrowa zmiany, wynosząca odpowiednio 22 i 21 osób, przekraczała poziom minimalny²⁶ (20 funkcjonariuszy). Nie osiągnięto jednak poziomu optymalnego (38 funkcjonariuszy), w związku z czym funkcjonariusze musieli obsługiwać kilka stanowisk jednocześnie lub część stanowisk była nieobsadzona. W ramach wniosków wskazano m.in. na potrzebę zwiększenia liczby etatów na zmianie w sposób umożliwiający otwarcie wszystkich pasów odpraw. Z kolei w przypadku przejścia drogowego w Kuźnicy nie został osiągnięty poziom optymalny (49 funkcjonariuszy) i minimalny (32 funkcjonariuszy). W 2017 r. rzeczywista obsada zmiany wynosiła 28, a w I kw. 2018 r. 29 funkcjonariuszy. Niedostateczną obsadę kadrową wskazano przy tym, jako jeden z najistotniejszych czynników wpływających na czas oczekiwania na przekroczenie granicy. Podkreślono brak możliwości otwarcia wszystkich pasów i stanowisk kontroli oraz wskazano, iż niedobory kadrowe powodują m.in. wydłużenie czasu oczekiwania do kontroli szczegółowej i uniemożliwiają zwiększenie poziomu kontroli pojazdów osobowych;
- województwa lubelskiego, w raporcie zbiorczym z przeglądu przejść granicznych stwierdzono, iż braki kadrowe występowały właściwie w każdym oddziale. W analizach uwzględniono stanowiska zaplanowane w technologiach odpraw, niezbędne dla prawidłowej realizacji zadań nałożonych na SCS.

²⁵ Obsada pozwalająca na obsadzenie wszystkich stanowisk w sposób umożliwiający obsłużenie ruchu, który potencjalnie może wystąpić zgodnie z założeniami projektowymi przepustowości dla danego przejścia granicznego.

²⁶ Obsada gwarantująca obsłużenie liczby pojazdów określonych w SWO (System Wczesnego Ostrzegania) oraz osób przekraczających granicę w czasie niegenerującym przesłanek do jego uruchamiania.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Niedobory kadrowe funkcjonariuszy w granicznych OC w najwyższym stopniu ujawniały się w województwie lubelskim. Znajdowało to odzwierciedlenie w systematycznych analizach prowadzonych w LUCS w Białej Podlaskiej, (będących następnie przesłanką do kierowania wniosków o wzmocnienie kadrowe do Dyrektora IAS w Lublinie), jak również w licznych pismach kierowników OC przekazywanych do właściwych zastępców Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej w okresie objętym kontrolą NIK. W pismach tych kierownicy OC wskazywali przełożonym na istotne problemy z niezakłóconą realizacją zadań wywołane niedoborami kadrowymi.

Przykłady

Kierownik **OC w Dołhobyczowie**, w latach 2017–2019 (I półrocze), zgłaszał do LUCS w Białej Podlaskiej potrzeby kadrowe na stanowiskach związanych z procedurą Tax Free. Zwracając się o wsparcie etatowe, wskazywał m.in., że obsada kadrowa jest niewystarczająca, zakłócone jest właściwe funkcjonowanie OC i realizacja celów, funkcjonariusze łączą ruch pieszy i rewizje dokumentów Tax Free, co powoduje przerwy w odprawach i niezadowolenie oczekujących podróżnych i służb współpracujących. Podkreślał, iż pełna obsada kadrowa przyczyniłaby się do podniesienia poziomu kontroli i skuteczności rewizji.

Kierownik **OCD w Dorohusku** systematycznie od października 2016 r. do sierpnia 2019 r. zgłaszał do LUCS w Białej Podlaskiej potrzeby w sprawach obsady kadrowej, zarówno pisemnie, jak i ustnie. Wskazał np., że według dokumentu „Modelowe przejście graniczne” z 3 sierpnia 2018 r. obsada kadrowa na stanowiskach obsługi procedury Tax Free powinna kształtować się na poziomie trzech funkcjonariuszy, a wynosi dwóch, z czego co najmniej jeden pełni służbę na więcej niż jednym stanowisku. W sytuacji braków kadrowych stosuje się łączenie stanowisk (jeden funkcjonariusz wykonuje zadania przypisane do więcej niż jednego stanowiska). W ocenie Kierownika niezaspokojone potrzeby kadrowe miały i mają w dalszym ciągu wpływ na: skuteczność i skalę kontroli wywozu towarów w ramach procedury Tax Free (minimalna obsada nie pozwala np. na zwiększenie poziomu kontroli, czy bardziej wnikliwą analizę dokumentów); płynność ruchu na kierunku wyjazdowym; realizację innych zadań SCS (przy ograniczonej obsadzie kadrowej przenoszenie funkcjonariuszy z innych stanowisk, łączenie stanowisk oraz dzielenie obowiązków na różnych stanowiskach zawsze oddziałuje negatywnie na wykonywanie obowiązków w innych obszarach).

Kierownik **OC w Hrebennem** wielokrotnie w latach 2017–2019 zgłaszał do LUCS w Białej Podlaskiej problem dotyczący niewystarczającej obsady kadrowej. W trakcie kontroli NIK wskazywał, iż liczba funkcjonariuszy na zmianie często wynosi mniej niż 24 osoby, a w tym jeden funkcjonariusz obsługujący podróżnych z dokumentami Tax Free i rewident, który często pełni służbę na więcej niż jednym stanowisku. Często rewidentami na stanowiskach Tax Free są dyspozytorzy, którzy w celu rewizji towaru muszą opuszczać stanowiska odpraw pojazdów w ruchu towarowym. Innym stosowanym w OC rozwiązaniem tragicznej sytuacji kadrowej jest kierowanie osoby pełniącej służbę na stanowisku spraw karnych czasowo do rejestracji dokumentów Tax Free. W ocenie Kierownika braki kadrowe mają bardzo duży wpływ na płynność ruchu. W sytuacji, gdy kierownik zmiany podejmuje decyzję o wzmocnieniu jakiegoś stanowiska odbywa się to kosztem innego. Ponadto, np. w czerwcu 2017 r. Kierownik OC poinformował Zastępcę Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej o brakach kadrowych mających wpływ na wyniki i skuteczność

kontroli prowadzonych przez jednostkę. Wskazywał, iż w celu uszczelnienia systemu podatkowego niezbędne jest wzmocnienie kontroli również na kierunku wywozowym.

Kierownik **OC w Sławatyczach** w latach 2017–2019 kilkakrotnie występował do LUCS w Białej Podlaskiej o zwiększenie obsady etatowej OC w celu zapewnienia właściwej realizacji zadań (w tym potrzeb na stanowiskach związanych z procedurą Tax Free). Wskazał, iż aktualna (w trakcie kontroli NIK) obsada etatowa OC nie zapewnia wystawienia do obsługi podróżnych wywożących towary na podstawie dokumentów Tax Free liczby funkcjonariuszy zapewniającej sprawną ich obsługę. Nie powoduje wprowadzie zmniejszenia skuteczności kontroli wywozu towarów na podstawie dokumentów Tax Free, powoduje jednak, że na kierunku wyjazdowym (szczególnie w godzinach popołudniowych i wieczornych) powstają kolejki pojazdów. Przenoszenie funkcjonariuszy na kierunek wywozowy (jeżeli jest dokonywane), odbywa się głównie z kierunku przywozowego, co skutkuje koniecznością wykonywania przez pozostałych funkcjonariuszy czynności na kierunku przywozowym na kilku pasach odpraw.

Kierownik **OCD w Terespolu** wielokrotnie zgłaszał do LUCS w Białej Podlaskiej potrzeby w sprawach dotyczących obsady kadrowej w odniesieniu do całego Oddziału, a więc także na stanowiskach związanych z procedurą Tax Free. W związku z niedoborami kadrowymi, wprowadzano rozwiązania organizacyjne polegające m.in. na: wykonywaniu zadań przez funkcjonariuszy na kilku pasach jednocześnie, łączeniu stanowisk, poleceniach pracy w godzinach nadliczbowych, ograniczaniu maksymalnej liczby dni urlopów wypoczynkowych przy jednorazowym wykorzystaniu. Aktualna obsada kadrowa na stanowiskach związanych z obsługą dokumentów Tax Free nie jest zgodna z potrzebami kadrowymi oszacowanymi na podstawie dokumentu „Modelowe przejście graniczne” oraz potrzebami przedstawianymi w pismach Kierownika. Średnio na zmianę rejestruje się ok. 600–1200 dokumentów oraz 12–23% podlega kontroli. Niedobory kadrowe stanowią utrudnienie w utrzymaniu płynności ruchu. W okresach wzmożonego ruchu podróżnych tworzą się kolejki oczekujących na potwierdzenie wywozu. Ponadto niedostateczna obsada kadrowa i dodatkowo wysoki poziom absencji, a co za tym idzie konieczność zlecenia pracy w godzinach nadliczbowych, duże obciążenie pracą, w szczególności w sytuacji łączenia stanowisk, doprowadza do przemęczenia, w to może mieć wpływ na skuteczność kontroli wywozu towarów w ramach procedury Tax Free oraz realizację innych zadań. Kierownik podkreślił, iż skierowanie większej liczby funkcjonariuszy do odprawy dokumentów Tax Free może powodować opóźnienia w wykonaniu innych zadań. O ile niezaspokojone potrzeby kadrowe nie mają wpływu na skuteczność i skalę kontroli wywozu towarów w ramach Tax Free, o tyle miały i mają wpływ na płynność ruchu na kierunku wywozowym, a także na realizację zadań SCS, tj. zapewnienie płynności odpraw, zwalczanie przemytu w związku z koniecznością czasowego przenoszenia funkcjonariuszy do realizacji odprawy dokumentów Tax Free.

Np. w listopadzie 2017 r. Kierownik **OCD w Terespolu** informował Zastępcę Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej o bardzo dużym prawdopodobieństwie nieosiągnięcia oczekiwanego poziomu kontroli na kierunku przywozowym. Zwrócił uwagę, iż nie bez znaczenia dla uzyskania pożądanego poziomu kontroli w przywozie jest konieczność wykonania odpowiedniej liczby kontroli także na kierunku wywozowym (m.in. 15% dla Tax Free). W określonych porach dnia, gdy występuje kumulacja zgłoszeń Tax Free, kierownik zmiany musi wzmacniać kadrowo ten kierunek kosztem kierunku przywozowego.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Według stanu na 31 grudnia 2017 r. potrzeby kadrowe w LUCS w Białej Podlaskiej określono na poziomie 241 etatów dla granicznych OC. Z kolei, w trakcie kontroli NIK (tj. 3 października 2019 r.), Naczelnik LUCS w Białej Podlaskiej przekazał Dyrektorowi IAS w Lublinie dane dotyczące potrzeb kadrowych na poziomie 203 dodatkowych etatów funkcjonariuszy SCS, w tym na stanowiskach rejestratorów Tax Free (oraz zgłoszeń celnych wywozowych) – 31,5 etatu i na stanowiskach rewidentów Tax Free – 33,4 etatu.

Kierownicy granicznych OC z województwa podkarpackiego w latach 2017–2019 (I półrocze) nie zgłaszali do Naczelnika PUCS w Przemyśle wniosków w sprawie zwiększenia obsady kadrowej, w tym w zakresie procedury Tax Free. Wg stanu na 31 sierpnia 2019 r. obsada funkcjonariuszy była wyższa od minimalnej w poszczególnych OC: od 22 do 82 funkcjonariuszy (jedynie w OC w Krośniku była wyższa od optymalnej o siedmiu funkcjonariuszy). W poszczególnych OC (z wyjątkiem OC w Krośniku) obsada funkcjonariuszy była niższa od optymalnej od dwóch do 26 funkcjonariuszy, w tym w OC w Korczowej o 26 i OC w Medyce o ośmiu. Kierownicy OC w Medyce i OC w Korczowej w wyjaśnieniach złożonych w trakcie kontroli NIK podali, iż w kontekście zadań realizowanych w ramach procedury Tax Free obsada kadrowa OC była wystarczająca. Podobnie w przypadku województwa podlaskiego kontrola NIK nie wykazała istotnych niedoborów w obsadzie kadrowej granicznych OC, które znajdowałyby odzwierciedlenie we wnioskach kierowanych przez ich kierowników do PUCS w Białymstoku, a następnie do IAS w Białymstoku.

Skontrolowane IAS podejmowały w okresie objętym kontrolą NIK działania zmierzające do zmniejszenia niedoborów kadrowych identyfikowanych w granicznych OC. Organizowano sukcesywnie nabory funkcjonariuszy, w wyniku których zwiększana była obsada granicznych OC. Identyfikowane w okresie objętym kontrolą NIK niedobory kadrowe w granicznych OC w województwie lubelskim stanowiły podstawę wniosków Dyrektora IAS w Lublinie do Szefa KAS o wzmocnienie kadrowe w postaci zwiększenia limitu etatowego funkcjonariuszy na przejściach granicznych. Dyrektor IAS w Lublinie wskazywał, iż niedobory kadrowe, z jakimi borykają się OC mają negatywny wpływ na utrzymanie właściwego poziomu realizowanych zadań oraz rodzą poważne problemy natury organizacyjnej i stanowią zagrożenie dla ciągłości działania LUCS w Białej Podlaskiej. Ustalenia kontroli NIK wskazują, że pomimo zatrudnienia w okresie objętym niniejszą kontrolą 98 funkcjonariuszy oraz przeniesienia do służby 41 funkcjonariuszy na podstawie art. 150 ustawy o KAS, problem niedoborów kadrowych nie został w pełni rozwiązany.

Narzędziem wspomagającym działania związane z realizacją procedury zwrotu podatku podróżnym był stosowany w KAS system informatyczny „Zwrot VAT dla podróżnych”. Umożliwiał on podróżnym oraz sprzedawcom elektroniczną rejestrację dokumentu Tax Free.

W okresie objętym kontrolą NIK wzrastała skala korzystania z tej formy rejestracji dokumentów Tax Free. Większość osób, które zadeklarowały wywóz w procedurze Tax Free towarów zakupionych od sprzedawców krajowych posiadała dokumenty wcześniej zarejestrowane elektronicznie

**Działania IAS
w celu wzmocnienia
kadrowego UCS**

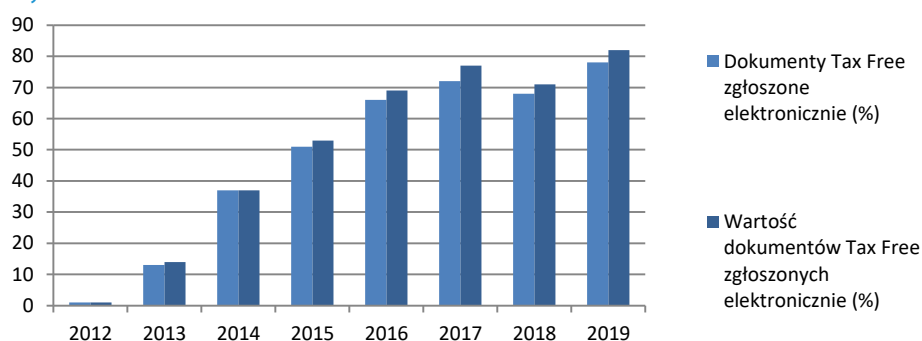
**Rosnąca skala
wykorzystania
możliwości elektronicznej
rejestracji dokumentów
Tax Free**

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”. Udział dokumentów Tax Free zgłoszonych elektronicznie wzrósł w latach 2017–2019 z 72% do 78%, a ich wartość z 77% do 82%.

Wykres nr 1

Ilościowy i wartościowy udział dokumentów Tax Free zgłoszonych elektronicznie przed odprawą graniczną w latach 2012–2019 w ogólnej liczbie i wartości dokumentów Tax Free w tym okresie



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku.

W województwie podkarpackim wzrastał udział liczby obsługiwanych dokumentów Tax Free zgłoszonych elektronicznie w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” przed odprawą. Udział ten wyniósł kolejno 79%, 81% oraz 86%. Wartość tych dokumentów stanowiła 81,2%, 83,4% i 87,3% wartości wszystkich dokumentów Tax Free. W województwie podlaskim również notowano tendencję wzrostową w tym zakresie, jednak udział dokumentów Tax Free zgłoszonych elektronicznie wynosił odpowiednio 53,8%, 60,6% oraz 66%, a ich wartościowy udział odpowiednio 52,3%, 55,1% oraz 59,9%. Odmienne wykorzystywanie możliwości elektronicznej rejestracji dokumentów Tax Free na poszczególnych odcinkach granicznych był widoczny również w województwie lubelskim. Udział dokumentów Tax Free zgłoszonych elektronicznie na przejściach granicznych odcinka polsko-białoruskiego był niższy, aniżeli na odcinku polsko-ukraińskim. Dla lat 2017–2019 (I półrocze) wynosił on w przypadku OCD w Terespolu 52,5%, OC w Sławatyczach 40,8%, OC w Hrebennem 64,6%, OC w Zosinie 95,6%, a OCD w Dorohusku 85,7%.

W drogowych przejściach granicznych objętych oględzinami NIK²⁷ zapewniono warunki dla elektronicznej rejestracji dokumentów Tax Free oraz wydzielono pasy odpraw dla podróżnych korzystających z tej formy rejestracji oznaczone, jako „Tax Free e-Service ONLY”. Niemniej jednak, w wyniku przeprowadzonych przez NIK oględzin w Terespolu i Hrebennem stwierdzono, że na tego rodzaju pasach znajdowały się pojazdy, w których nie było towarów zgłoszonych w procedurze Tax Free. Wynikało to z kierowania takich pojazdów na ww. pasy przez funkcjonariuszy SG. Problemy tego rodzaju zostały odnotowane również w 2018 r., w raportach z dokonanych przez IAS przeglądów ww. drogowych przejść granicznych.

²⁷ Drogowe przejścia graniczne w: Bobrownikach, Kuźnicy, Terespolu, Hrebennem, Medyce i Korczowej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Skargi podróżnych, które w okresie objętym kontrolą wpływały do IAS w odniesieniu do warunków odprawy podróżnych w procedurze Tax Free dotyczyły z reguły zbyt długiego czasu oczekiwania na odprawę, niewłaściwego zachowania funkcjonariuszy, zbyt częstego kierowania do kontroli oraz długiego czasu rewizji towarów. Liczba napływających skarg była jednak niska w relacji do skali ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w procedurze Tax Free²⁸. Skargi rozpatrywano zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego²⁹.

Skala skarg na warunki odprawy Tax Free

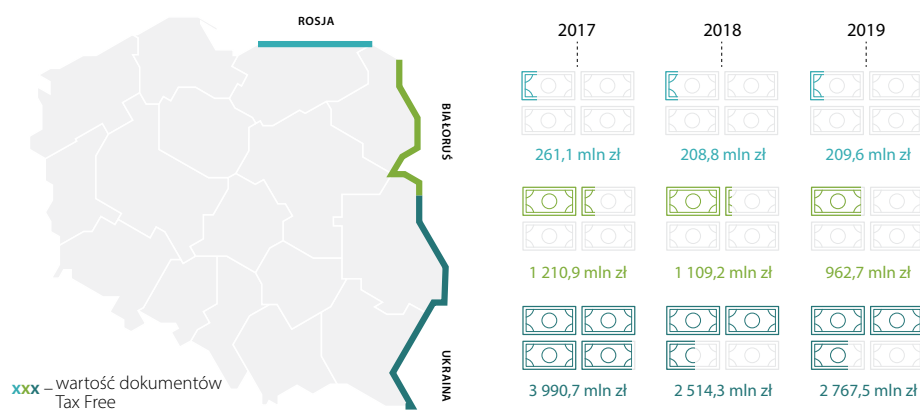
5.2. Kontrola wywozu towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym

Odcinkiem granicznym, przez który w największej skali następował wywóz towarów w procedurze Tax Free był odcinek polsko-ukraiński granicy RP. Wartość wywiezionych towarów przez przejścia graniczne tego odcinka wyniosła w 2017 r. 3 990 689,6 tys. zł, w 2018 r. spadła do 2 514 281,2 tys. zł, a w 2019 r. wzrosła do 2 767 494,0 tys. zł. Niższe wartości towarów występowały na odcinku polsko-białoruskim. Wynosiły one odpowiednio 1 210 945,7 tys. zł, 1 109 221,6 tys. zł i 962 686,0 tys. zł. Najmniejsza skala wywozu towarów miała miejsce przez przejścia na odcinku polsko-rosyjskim. Wartości te wynosiły odpowiednio 261 070,7 tys. zł, 208 828,7 tys. zł i 209 609,7 tys. zł³⁰.

Skala wywozu towarów w procedurze Tax Free według odcinków wschodniej granicy RP

Infografika nr 4

Wartość towarów wywiezionych w latach 2017–2019 w ramach procedury Tax Free według odcinków granicy RP³¹



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku.

Największy ruch podróżnych (mierzony liczbą i wartością potwierdzonych dokumentów Tax Free) dokonujących wywozu towarów w procedurze

Skala ruchu podróżnych w procedurze Tax Free według odcinków granicy państwowej

²⁸ W okresie objętym kontrolą do IAS: w Lublinie, w Rzeszowie i w Białymstoku wpłynęło odpowiednio: siedem, 13 i dwie skargi.

²⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 256.

³⁰ Wszystkie wartości bez dokumentów zagranicznych i anulowanych. Dane dla odcinka polsko-rosyjskiego przedstawiono w celach porównawczych.

³¹ Wartość krajowych i zagranicznych dokumentów Tax Free (bez anulowanych).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

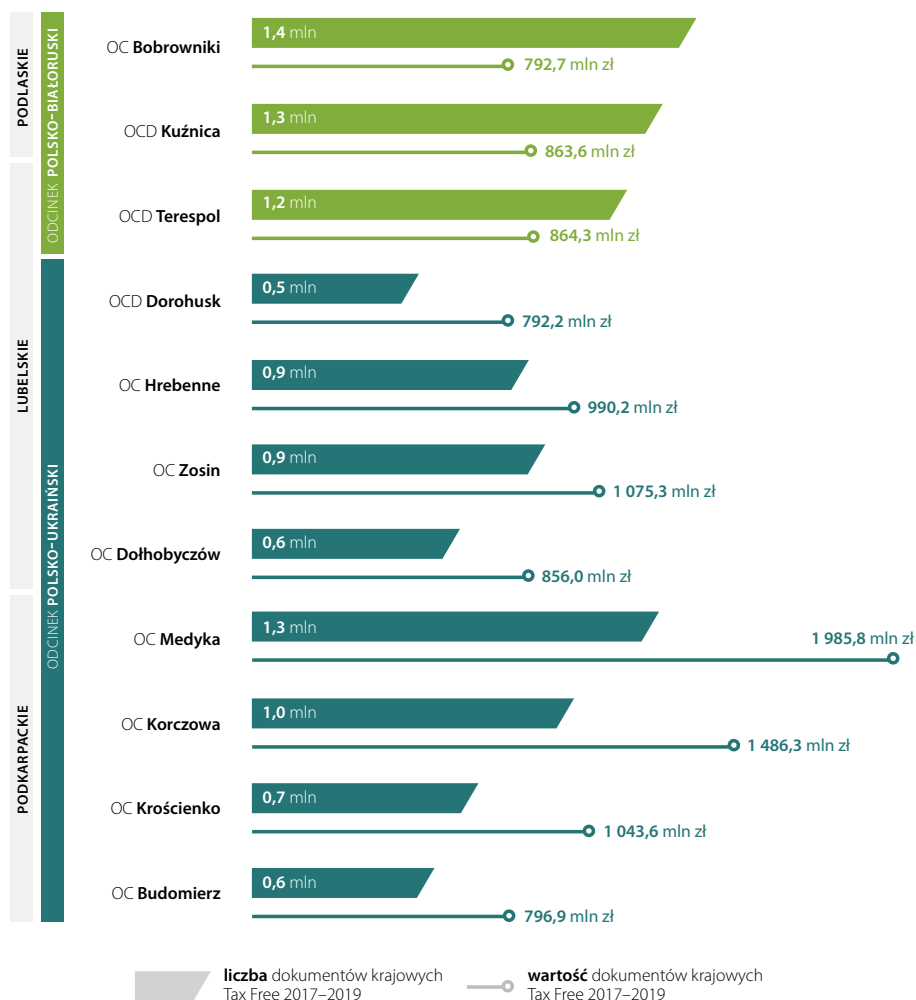
Tax Free, a zarazem najwyższa populacja podróżnych podlegających odprawie i kontroli występowała³²:

- w województwie podlaskim w przejściach granicznych w Kuźnicy i Bobrownikach;
- w województwie lubelskim w przejściach w Terespolu, Hrebennem, Zosinie i w Dołhobyczowie;
- w województwie podkarpackim w przejściach w Medyce, Korczowej i w Krościenku.

W ww. przejściach granicznych w latach 2017–2019 potwierdzono od 645,1 tys. (OC w Dołhobyczowie) do 1378,0 tys. krajowych dokumentów Tax Free (OC w Bobrownikach). Łączna wartość towarów wynosiła zaś od 792 729,4 tys. zł (OC w Bobrownikach) do 1 985 787,4 tys. zł (OC w Medyce).

Infografika nr 5

Liczba i wartość krajowych dokumentów Tax Free potwierdzonych w latach 2017–2019 w wybranych oddziałach celnych na wschodniej granicy RP



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku.

³² Przyjęto przejścia graniczne, w których w 2019 r. zostało potwierdzonych powyżej 200 tys. dokumentów Tax Free, a ich łączna wartość przekraczała 200 mln zł.

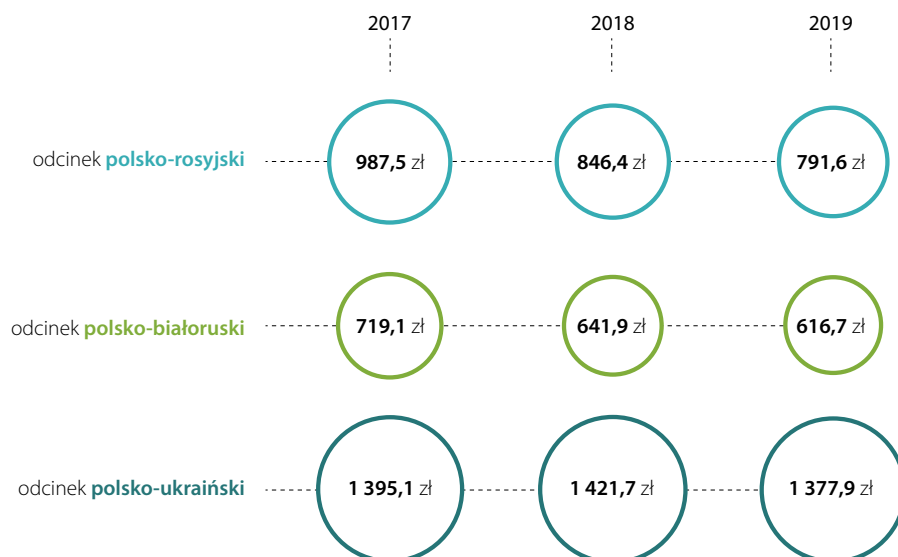
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Dane dotyczące liczby i wartości zarejestrowanych dokumentów Tax Free w poszczególnych OC wskazują na specyfikę ruchu podróżnych i towarów w ww. procedurze w zależności od odcinka granicy państwowej. Towary o najwyższej wartości zgłoszono na odcinku polsko-ukraińskim, niższej na odcinku polsko-białoruskim i znacznie niższej na odcinku polsko-rosyjskim. Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku jednostkowej wartości dokumentów Tax Free oraz wartości dokumentów Tax Free przypadających na jednego zarejestrowanego w danym roku podróżnego (niezależnie od tego ile razy przekraczał granicę). W latach 2017–2019 średnia wartość towarów przypadających na jeden dokument Tax Free wynosiła w przypadku odcinka polsko-ukraińskiego 1,4 tys. zł w każdym roku, a w przypadku odcinka polsko-białoruskiego o ok. połowę mniej, tj. 0,7 tys. zł w 2017 r. i 0,6 tys. zł w 2018 i 2019 r.

Specyfika ruchu podróżnych w procedurze Tax Free według odcinków granicy państwowej

Infografika nr 6

Średnia wartość pojedynczego dokumentu Tax Free w latach 2017–2019 według odcinków wschodniej granicy RP



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku.

Większe różnice występowały w przypadku średniej wartości towarów przypadających na jednego zarejestrowanego w danym roku podróżnego (niezależnie od liczby przekroczeń granicy). W latach 2017–2019 wartość ta wynosiła dla:

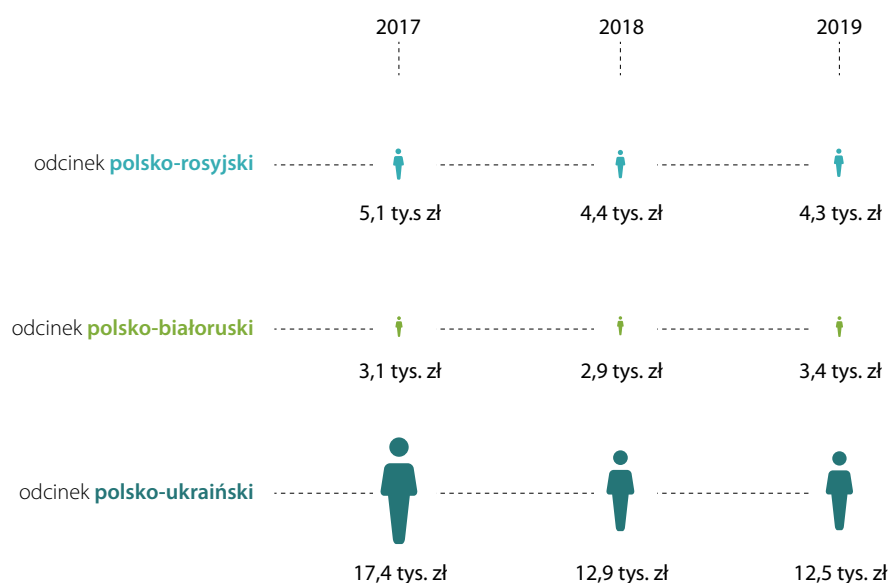
- odcinka polsko-ukraińskiego odpowiednio 17,4 tys. zł, 12,9 tys. zł i 12,5 tys. zł, przy czym wyższe wartości występowały w przejściach granicznych województwa podkarpackiego, aniżeli województwa lubelskiego. Na drogowych przejściach granicznych najwyższe wartości odnotowano w przypadku OC w Krościenu – odpowiednio 43,8 tys. zł, 20,3 tys. zł i 23,0 tys. zł, a najniższe w przypadku OCD w Dorohusku, odpowiednio 11,6 tys. zł, 11,0 tys. zł i 8,5 tys. zł;
- odcinka polsko-białoruskiego odpowiednio 3,1 tys. zł, 2,9 tys. zł i 3,4 tys. zł. Na przejściach drogowych najwyższe wartości odnotowano w przypadku OCD w Terespolu (odpowiednio 4,5 tys. zł, 4,2 tys. zł i 5,1 tys. zł).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Jak wskazywano w LUCS w Białej Podlaskiej różnice średnich wartości pomiędzy odcinkiem polsko-białoruskim, a polsko-ukraińskim mogły być w dużej mierze następstwem większej restrykcyjności białoruskich przepisów określających normy wwozu towarów. Wskazywali na to również funkcjonariusze pełniący służbę w OCD w Terespolu.

Infografika nr 7

Średnia wartość towarów wywiezionych w procedurze Tax Free w latach 2017–2019 przypadająca na jednego zarejestrowanego podróżnego (niezależnie od liczby przekroczeń granicy)



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych IAS w Białymstoku.

5.2.1. Izby administracji skarbowej

Podstawowe zadania dyrektora IAS

Do zadań dyrektora IAS określonych w ustawie o KAS należy w szczególności nadzór nad naczelnikiem UCS oraz prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Zadania te zostały skonkretyzowane w określonym przez Ministra Finansów statucie IAS. Wśród nich wskazano m.in. opracowywanie i wdrażanie standardów działania w zakresie obsługi ruchu osobowego i towarowego w przejściach granicznych, nadzorowanie oraz inicjowanie zmian w zakresie efektywności procedur kontrolnych i technologii odpraw osób i towarów w przejściach granicznych, a także monitorowanie i analizowanie zjawisk niepożądanych, w szczególności sprzyjających korupcji.

Brak jednolitych wytycznych dotyczących kontroli wywozu towarów w procedurze Tax Free

W okresie objętym kontrolą NIK w KAS nie obowiązywały jednolite wytyczne dotyczące działalności analitycznej ukierunkowane na usystematyzowaną identyfikację i zwalczanie nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free oraz uwzględniające potrzebę współdziałania w tym względzie poszczególnych organów i jednostek. W skontrolowanych IAS prezentowano więc zróżnicowane podejścia do identyfikowanych, podobnych we wszystkich trzech województwach i typowych dla procedury Tax Free, ryzyk związanych w szczególności z potwierdzaniem wywozu

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

towarów poza obszar UE. Zróżnicowany pozostawał również zakres prowadzonych analiz oraz sposób wykorzystywania posiadanej wiedzy o mechanizmach nadużyć i podejmowanych działaniach na poziomie IAS w ramach nadzoru sprawowanego nad naczelnikami UCS.

W województwie podkarpackim działania na poziomie IAS dotyczące funkcjonowania systemu Tax Free w części dotyczącej potwierdzania wywozu towarów polegały w okresie objętym kontrolą NIK w szczególności na analizach skali i rodzajów nieprawidłowości stwierdzanych w wyniku kontroli podróźnych i wywożonych przez nich towarów. Analizy dotyczyły również adekwatności funkcjonalności systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróźnych”. Na poziomie IAS w Rzeszowie wypracowano, a następnie wdrożono w 2018 r. procedury współpracy organów podatkowych i organów celnych uwzględniające wzajemną wymianę informacji o podejrzeniach nadużyć w stosowaniu procedury Tax Free, zarówno przez sprzedawców, jak i podróźnych. W 2018 r. Dyrektor IAS w Rzeszowie powołał również zespół do spraw identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzenia VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free. W ramach nadzoru nad Naczelnikiem PUCS w Przemysłu prowadzonym w formie kontroli wewnętrznych, a także innych czynności (w tym nadzorów specjalnych) dokonano istotnych spostrzeżeń systemowych w obszarze Tax Free. Podejmowane działania przyczyniły się do rzetelnego rozpoznania negatywnych zjawisk w funkcjonowaniu tej procedury, a także dostarczenia MF kluczowych informacji i wniosków w tym zakresie.

W IAS w Białymstoku w 2019 r. rozpoczął prace zespół roboczy do spraw przeciwdziałania wykorzystywaniu w obrocie „karuzelowym” procedury Tax Free, którego prace koncentrowały się na ustalaniu kierunków analiz zmierzających do zidentyfikowania podatników dokonujących sprzedaży towarów w ramach Tax Free, których działalność może wskazywać na nadużycia. Wynikami prac były konkretne kryteria typowania podatników do dalszych analiz, które przyczyniły się do zidentyfikowania podmiotów potencjalnie uczestniczących w oszustwach. We wcześniejszym okresie analizy ryzyka w obszarze Tax Free prowadzone były w komórce analizy ryzyka PUCS w Białymstoku, nadzorowanej merytorycznie przez komórkę analizy ryzyka w IAS. Niezależnie od tego, Dział Graniczny IAS poddawał analizie (m.in. z wykorzystaniem systemu „Zwrot VAT dla podróźnych”) i przekazywał do właściwych US napływające informacje na temat budzących wątpliwości dokumentów Tax Free, zawyżania wartości wywożonych towarów, czy też wywożenia towarów przez podróźnych legitymujących się paszportem kraju trzeciego i jednocześnie kartą stałego pobytu w Polsce.

W IAS w Lublinie nie prowadzono działalności analitycznej i nie dokonywano analiz ryzyka w obszarze funkcjonowania procedury Tax Free, pomimo napływających od podległych organów sygnałów o negatywnych zjawiskach w tym zakresie. Wynikało to głównie z podkreślanego przez IAS braku bezpośredniego dostępu analitycznego do systemu „Zwrot VAT dla podróźnych” oraz zadań w tym zakresie przypisanych w regulaminie

Zakres działalności
analitycznej
w obszarze Tax Free

Ryzyko nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free

organizacyjnym Działowi Granicznemu IAS. W okresie objętym kontrolą NIK w IAS w Lublinie nie funkcjonowały zespoły, ani nie były organizowane narady ukierunkowane na wypracowanie sposobów zwalczania nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free.

W okresie objętym kontrolą NIK w każdym z trzech województw identyfikowane było zjawisko wykorzystywania procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu przez cudzoziemców znacznych ilości towarów w celach handlowych, a nie na ich użytek osobisty. Należy podkreślić, że zorganizowany, powtarzalny i rozdrobniony wywóz towarów przez określone grupy podróżnych, poza tym, że stanowi przejaw nadużywania procedury Tax Free przeznaczonej dla okazjonalnych zakupów dokonywanych przez podróżnych, to stanowi również nieodłączny element mechanizmu oszustwa typu „karuzelowego” z wykorzystaniem procedury Tax Free. „Sztuczne” rozdrobnienie wywozu towarów w procedurze Tax Free mające na celu dostosowanie się do przepisów celnych i podatkowych państwa docelowego, jak również uniknięcie zarzutu wywozu towarów w celach handlowych ze strony funkcjonariusza SCS sprzyja także zwiększonemu ruchowi granicznemu na kierunku wyjazdowym i przyczynia się, wraz z wszelkimi towarzyszącymi mu zjawiskami (np. „zmiana jądca”), do ograniczania jego płynności³³.

Z powyższym zjawiskiem w poszczególnych województwach związane były także inne mechanizmy nadużyć i wątpliwości organów, co do poprawności dokumentów i zawieranych transakcji, tj. np. wystawianie dokumentów Tax Free in blanco (bez danych nabywcy), nieprzebywanie podróżnego w Polsce w dniu nabycia towaru i w dniu odbioru zwrotu podatku, zawyżanie wartości towarów ujętych w dokumentach Tax Free.

Skontrolowane IAS nie posiadały rozeznania, co do skali wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu poza obszar UE towarów o przeznaczeniu handlowym (zarówno jednorazowo, jak i w sposób powtarzalny). Nieprowadzenie analiz w tym zakresie dyrektorzy IAS wyjaśniali głównie brakiem odpowiednich funkcjonalności w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” (IAS w Lublinie i IAS w Rzeszowie) oraz brakiem zdefiniowania w polskim prawodawstwie pojęcia „ilości handlowych” (IAS w Białymstoku).

Nadużywanie procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów poza terytorium UE znajdował zaś odzwierciedlenie w ustaleniach kontroli NIK przeprowadzonych w US oraz w UCS (w części dotyczącej kontroli podatników VAT będących sprzedawcami Tax Free), w wyniku których analizie poddano wybrane postępowania kontrole oraz decyzje podatkowe. W każdym przypadku stwierdzenia przez US lub UCS oszustwa typu „karuzelowego” z wykorzystaniem procedury Tax Free, miał miejsce zorganizowany i rozdrobniony wywóz towarów przez określoną grupę „podróżnych”³⁴. O istniejącym, istotnym ryzyku nadużyć świadczą również wyniki analizy przeprowadzonej w ramach kontroli NIK w UCS (z wykorzystaniem danych uzyskanych z IAS w Białym-

³³ Szerzej: pkt 5.1 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

³⁴ Zob. szerzej pkt 5.4 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

stoku³⁵) dotyczącej 90 podróżnych (po 30 dla każdego z trzech województw), którzy w okresie objętym kontrolą dokonywali wywozu towarów w procedurze Tax Free na największą skalę. Ww. analiza wykazała, iż dokonali oni wywozu towarów o łącznej wartości ponad 170 000 tys. zł (jednostkowo od 1100 tys. zł do 5800 tys. zł) przedstawiając do potwierdzenia ponad 60 tys. dokumentów Tax Free (jednostkowo od 0,2 tys. do 3,5 tys. dokumentów)³⁶.

Według wiedzy posiadanej przez skontrolowane IAS, niskie było z kolei ryzyko częściowego lub całkowitego braku towaru wywożonego zgodnie z dokumentami Tax Free. Kontrole przeprowadzane w tym zakresie bezpośrednio na granicy wskazywały, iż tego typu nieprawidłowości występowały w niewielkiej skali³⁷.

W okresie objętym kontrolą organy KAS nie prowadziły w usystematyzowany sposób badania okazjonalności wywozu, pomimo ogólnych wskazań płynących z MF, jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych i identyfikowanego w KAS zjawiska nadużywania procedury Tax Free do rozdrobnionego i częstotliwego wywozu towarów w tej procedurze przez zorganizowane grupy osób. Nie obowiązywały w tym zakresie wytyczne ukierunkowane na eliminowanie skrajnych przypadków nadużywania procedury Tax Free do wywozu towarów, których ilość i wartość wskazuje na ewidentny, handlowy cel wywozu. Dyrektorzy skontrolowanych IAS, jako przyczynę powyższego stanu wskazywali w szczególności:

- brak jednoznacznej, prawnej definicji „bagażu osobistego podróżnego” oraz wywozu o charakterze handlowym (IAS w Białymstoku, Lublinie i Rzeszowie);
- ograniczone możliwości analityczne systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, które nie pozwalały na pełną ocenę skali zjawiska polegającego na wywozie poza UE towarów o przeznaczeniu handlowym (IAS w Rzeszowie);
- koncentrowanie się w pierwszej kolejności na kreowaniu odpowiedzialnych zachowań przedsiębiorców uczestniczących w systemie i będących jego beneficjentami podatkowymi, a także na eliminacji z obrotu w ramach systemu Tax Free osób, które nie mają prawa do jego stosowania z uwagi na brak spełnienia precyzyjnych i niekwestionowanych przesłanek ustawowych (IAS w Białymstoku);
- brak sygnałów od UCS oraz komórek organizacyjnych IAS dotyczących potrzeby wypracowania wytycznych w tym zakresie (IAS w Białymstoku).

W IAS w Białymstoku i w IAS w Rzeszowie wskazywano ponadto na brak przyjętych, jednolitych rozwiązań na terenie całego kraju, pozwalających na skuteczne egzekwowanie obowiązków sprzedawców i podróżnych w ww. obszarze, a także na zagwarantowanie pewności procedur kontrolnych i innych instrumentów prawnych stosowanych wobec osób przekraczających granicę RP. Na potrzebę rozważenia przez MF wskazania

Przyczyny braku badania okazjonalności wywozu przez skontrolowane organy KAS

³⁵ Wykonującej zadania Centrum Kompetencyjnego wspomagającego Departament Ceł MF w zakresie utrzymania, administrowania i rozwoju systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”.

³⁶ Zob. pkt 5.3.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

³⁷ Zob. szerzej pkt 5.3.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

okresów i ilości towarów, które mogłoby być uznawane, jako mieszczące się w katalogu dopuszczalnej okazjonalności wskazywał Dyrektor IAS w Rzeszowie w piśmie ze stycznia 2018 r. uzasadniając powyższe potrzebą wprowadzenia jednakowych zasad na całej granicy zewnętrznej RP. Wskazywał również, że wynikające z utrwalonego orzecznictwa sądów administracyjnych badanie okazjonalności wiązałoby się z koniecznością pozyskania wsparcia informatycznego. Podnosił również, iż oczekiwania, co do badania na granicy okazjonalności wywozu są formułowane przez naczelników US.

Z kolei Dyrektor IAS w Lublinie przyjmował, że określenie charakteru handlowego towaru należy do ustaleń faktycznych, które muszą być rozpatrywane indywidualnie dla każdego przypadku. Z uwagi na konieczność uwzględnienia specyfiki poszczególnych OC (przejścia graniczne osobowe, towarowe, drogowe i kolejowe) i specyfiki kontroli, przyjęty tryb postępowania winien być regulowany na poziomie naczelnika UCS, a nawet kierownika OC.

Zakres informowania MF o nieprawidłowościach w funkcjonowaniu procedury Tax Free

Dyrektorzy IAS w Rzeszowie oraz IAS w Białymstoku przekazywali MF informacje na temat nieprawidłowości identyfikowanych w związku z funkcjonowaniem procedury Tax Free. W grudniu 2017 r. i w styczniu 2018 r. sygnalizowali MF wykorzystywanie procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu towarów w celach handlowych, a także do oszustw typu „karuzelowego” zmierzających do wyłudzenia nienależnych zwrotów VAT. Dyrektor IAS w Lublinie nie przekazywał tego typu informacji. W szczególności nie przekazał informacji o zidentyfikowanych nieprawidłowościach w kwestii zwrotu VAT dla podróżnych, o które zwrócił się Departament Ceł MF 11 stycznia 2018 r.³⁸

Postulaty dotyczące rozbudowy funkcjonalności systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”

W okresie objętym kontrolą w IAS w Lublinie i IAS w Rzeszowie identyfikowane były ograniczenia systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” polegające w szczególności na braku dostępu analitycznego do danych zawartych w systemie. W IAS w Lublinie wskazywano na brak możliwości grupowego pobrania i analizy danych w celu budowy modeli analitycznych. W IAS w Rzeszowie wskazywano zaś na ograniczenia niepozwalające na badanie okazjonalności wywozu.

W związku z identyfikowanymi ryzykami nadużyć oraz doświadczeniami podległych organów, skontrolowane izby na prośbę MF formułowały postulaty dotyczące modyfikacji (rozbudowy funkcjonalności) systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”. Najważniejsze z nich, ukierunkowane na zmiany systemowe³⁹, dotyczyły wprowadzenia obowiązku elektronicznego wystawiania przez sprzedawców dokumentów Tax Free, bezpośrednio w systemie informatycznym z uwzględnieniem wszystkich kluczowych informacji dotyczących podróznego oraz nabywanych przez niego towarów, a także ograniczeń ilościowo-częstotliwościowych i komunikatów w tym zakresie już na etapie zakupów. Wskazywano, iż powyż-

³⁸ Odpowiedzi na to pismo Naczelnik LUCS w Białej Podlaskiej udzielił jedynie w części dotyczącej propozycji nowych funkcjonalności w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”, a także propozycji zmian legislacyjnych.

³⁹ Postulaty sformułowane przez Dyrektora IAS w Rzeszowie.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

sze powinno pozwolić na wyeliminowanie większości nieprawidłowości, a także zwiększenie potencjału analitycznego w kierunku identyfikowania przypadków nieprawidłowości z uwzględnieniem osoby podróżnego, sprzedawcy towarów, rodzaju i wartości towarów. Pozwoliłoby również na eliminowanie mechanizmów korupcyjnych.

Formułowane postulaty dotyczyły również umożliwienia tworzenia raportów pozwalających na ustalenie częstotliwości wywozu towarów przez daną osobę i tworzenia zastrzeżeń systemowych w tym zakresie. Podkreślano przy tym, iż dostępne raporty nie pomagają w wychwyceniu częstotliwości dokonywania zakupów przez konkretnego podróżnego od danego podatnika. Nie są przydatne do typowania podmiotów do kontroli z uwagi na brak szczegółowych danych dotyczących podróżnych.

W ramach programu Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych na poziomie MF wyodrębniono projekt PUESC 4.6 Tax Free, który obejmuje koncepcję elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free. Koncepcja ta stanowi efekt prac zespołu do spraw usprawnienia systemu zwrotu VAT podróżnym, powołanego 31 grudnia 2014 r. decyzją Ministra Finansów nr 32⁴⁰.

Współpraca US i UCS w zakresie eliminowania nadużyć podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free została w sposób sformalizowany zorganizowana jedynie w województwie podkarpackim. W styczniu 2018 r. Dyrektor IAS w Rzeszowie wprowadził instrukcję w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzeń VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free. Określała ona sposób, rodzaj i zakres oraz kanały przekazywania informacji pomiędzy granicznymi oddziałami celnymi i US województwa podkarpackiego. Wprowadzenie instrukcji było efektem podjętych w 2017 r. działań dotyczących analizy funkcjonowania systemu Tax Free w kontekście identyfikowanych nadużyć z wykorzystaniem tej procedury. Formułowane wówczas wnioski dotyczyły w szczególności celowości wdrożenia zasad wymiany informacji pomiędzy organami KAS o podejrzeniach nieprawidłowości w zakresie procedury Tax Free, a także wprowadzenia zmian legislacyjnych oraz rozbudowy funkcjonalności systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”.

Dyrektorzy IAS prowadzili w podległych UCS kontrole wewnętrzne w zakresie prawidłowości postępowania przy potwierdzaniu wywozu towarów w ramach procedury Tax Free. IAS w Lublinie przeprowadziła trzy kontrole wewnętrzne⁴¹, IAS w Białymstoku – dwie kontrole⁴², zaś IAS w Rzeszowie – jedną kontrolę⁴³, a także w ramach nadzoru – cztery czynności sprawdzające⁴⁴ oraz 30 nadzorów specjalnych⁴⁵.

Organizacja współpracy
pomiędzy OC a US

Zakres i ustalenia
kontroli wewnętrznych
IAS dotyczących kontroli
wywozu towarów
w procedurze Tax Free

⁴⁰ Szerzej: pkt 5.4 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

⁴¹ W OC w Terespolu, w OCD w Dorohusku i w OC w Zosinie.

⁴² W OC w Bobrownikach i w OC w Połowcach.

⁴³ W OC w Krościenku.

⁴⁴ W OC w Medyce, w OC w Korczowej, w OC w Budomierzu i w OC w Krościenku.

⁴⁵ We wszystkich OC.

Formułowane zalecenia pokontrolne dotyczyły w szczególności:

- przeglądu i oceny obowiązujących w UCS regulacji wewnętrznych pod kątem ich zgodności, aktualności i skuteczności celem wypracowania podobnych trybów i standardów kontrolnych (IAS w Rzeszowie),
- objęcia określonych grup towarowych wzmożoną kontrolą poprzez wprowadzenie odpowiednich profili ryzyka we wszystkich podległych drogowych przejściach granicznych (IAS w Rzeszowie),
- prawidłowego wykonywania czynności techniczno-ewidencyjnych, tj. np. rejestracji dokumentów z procedury awaryjnej, dokonywania adnotacji o przeprowadzonej kontroli, zachowania ciągłości numeracji stempli (IAS w Białymstoku), czy też wprowadzenia mechanizmów kontrolnych na okoliczność uszkodzenia stempla, przypomnienia funkcjonariuszom o zachowaniu staranności i rzetelności w dokonywaniu wpisów w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”, odnotowywania numerów rejestracyjnych pojazdów (IAS w Lublinie).

W wyniku działań nadzorczych prowadzonych przez Dyrektora IAS w Rzeszowie sformułowane zostały ponadto istotne spostrzeżenia w zakresie funkcjonowania systemu Tax Free.

Przykłady

W wyniku kontroli przeprowadzonej w **OC w Krościenku** stwierdzono, że występuje stała grupa cudzoziemców, zajmująca się zakupem towarów głównie w kilku sklepach, co wskazywało na zorganizowany i handlowy charakter obrotu towarami. Zidentyfikowano ryzyko, iż podróżni znają wartościowe progi kontroli, o czym świadczył sposób dzielenia towarów na dokumenty Tax Free. Analiza danych statystycznych wykazała, iż obrót towarów w ramach systemu Tax Free został zdominowany przez kilka firm⁴⁶, których wywóz stanowi 1/3 całego wywozu dokonanego w badanym przez IAS okresie. Stwierdzono także, iż występuje grupa osób, które wywożą towar dla wąskiego grona firm i praktycznie „obsługują” te firmy.

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających w **OC IAS** zwróciła uwagę na powszechność zjawiska polegającego na przemieszczaniu za wyngrodzeniem towarów przez granicę przez zorganizowane grupy podróżnych (tzw. „mrówek”). Stwierdzono też np. ponad 20 dokumentów Tax Free wystawionych in blanco (bez danych osobowych) u podróżnego opuszczającego terytorium RP, który wyjaśnił, iż znajdujący się w Polsce towar będzie sukcesywnie wywożony, co wynika z obowiązujących norm ilościowych i wartościowych na Ukrainie. Powyższe zjawiska znajdowały potwierdzenie w sygnałach napływających do IAS od naczelników US, którzy wskazywali, że w większości kontroli podatników będących sprzedawcami towarów w systemie Tax Free stwierdzano, iż asortyment, ilość, duża wartość towaru oraz powtarzalność grup podróżnych dokonujących zakupów świadczy o handlowym charakterze obrotu. W ramach kontroli podatkowych znajdowano dowody świadczące o wystawianiu dokumentów Tax Free na towar zamawiany w firmach podejrzanych o dokonywanie fikcyjnych transakcji (oszustwa „karuzelowe”). W ramach wniosków z czynności sprawdzających/kontrolnych Referat Kontroli Wewnętrznej IAS stwierdził, iż analiza 11 z 14

⁴⁶ W tym podmiot, wobec którego – zgodnie z ustaleniami kontroli NIK – US w Jarosławiu nie podjął kontroli podatkowej, ani nie skierował do PUCS w Przemyślu wniosku o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, pomimo identyfikowania ryzyka nadużyć podatkowych (zob. pkt 5.3.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

kontrolowanych przez US firm wystawiło w okresie I kw. 2017 r. 45,1 tys. dokumentów Tax Free, co potwierdza i świadczy o tym, że z procedury z założenia przeznaczonej dla podróżnych okazjonalnie przekraczających granice i przewożących w bagażu podręcznym towary zwyczajowo traktowane, jako upominki uczyniono kanał przerzutu towarów w ilościach handlowych na dużą skalę.

Kontrola NIK przeprowadzona w IAS w Lublinie wykazała, iż do marca 2019 r., w ramach nadzoru nad działalnością Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej, nie podejmowano działań zmierzających do zapewnienia jednolitego wykonywania kontroli wywozu poza obszar UE towarów w ramach procedury Tax Free. W szczególności:

- na poziomie Pionu Celno-Granicznego IAS brak było pełnej i usystematyzowanej wiedzy na temat prawnych i organizacyjnych problemów identyfikowanych zarówno przed, jak i po 1 marca 2017 r. przez OC z terenu województwa lubelskiego, funkcjonujące w ramach LUCS w Białej Podlaskiej;
- kontrole wewnętrzne IAS, prowadzone w LUCS w Białej Podlaskiej w latach 2017–2019 (I półrocze), nie obejmowały kwestii jednolitości działania na poszczególnych przejściach granicznych w ramach kontroli wywozu towarów w procedurze Tax Free⁴⁷;
- nie prowadzono analiz ryzyka ukierunkowanych na określenie stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi z wykorzystaniem procedury Tax Free;
- niewystarczające były analizy ryzyka poprzedzające kontrole wewnętrzne przeprowadzane przez IAS w obszarze funkcjonowania procedury Tax Free. Projektując kontrole wewnętrzne, na poziomie IAS nie dysponowano w szczególności materiałami z kontroli wewnętrznych przeprowadzanych przed utworzeniem KAS w ramach ówczesnych urzędów celnych. NIK zwróciła uwagę, że w wyniku tych kontroli, poza stwierdzanymi nieprawidłowościami i uchybieniami, wskazywane były istotne spostrzeżenia zespołów kontrolnych wskazujące na ryzyka związane z funkcjonowaniem procedury Tax Free⁴⁸. Ponadto, pomimo potwierdzenia w komórce kontroli wewnętrznej IAS informacji uzyskanej od sprzedawcy towaru o przypadkach odmów potwierdzenia wywozu towarów na jednym z przejść granicznych, a następnie wywozu tych samych towarów przez to samo lub inne przejście⁴⁹, zakres przedmiotowy kontroli wewnętrznych IAS nie obejmował badania jednolitości postępowania funkcjonariuszy.

Brak działań w kierunku zapewnienia jednolitego wykonywania kontroli wywozu towarów

⁴⁷ Kontrola NIK w LUCS w Białej Podlaskiej wykazała niezapewnienie przez Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej stosowania jednolitych standardów kontroli wywozu towarów w ramach systemu Tax Free na przejściach granicznych obsługiwanych przez podległe OC (pkt 5.2.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli). Stwierdzono funkcjonowanie na przejściach granicznych różnych wytycznych odnoszących się do podróżnych z kartami stałego pobytu, odmiennych zasad dotyczących odmowy potwierdzenia wywozu towarów, w przypadku stwierdzenia braku części towaru, czy też różnych form dokumentowania odmowy potwierdzenia wywozu towarów.

⁴⁸ Dotyczyły one m.in. prawdopodobieństwa poświadczenia wywozu większej niż faktycznie wywieziona ilości towaru, zaniechanie kontroli pomimo przekroczenia progu wartościowego, ryzyko znajomości progów kontroli przez podróżnych, którzy bardzo często zgłaszają towar w procedurze Tax Free, co pozwala na uniknięcie rewizji, a także stwierdzonego problemu braku ujednoliconych wytycznych i poleceń dotyczących technologii odpraw podróżnych w ramach systemu Tax Free.

⁴⁹ Analiza z 2 marca 2018 r. nr 0601-IWW.095.11.2018.2 (sprawa, o której mowa w pkt 2.2.4 niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

NIK wskazała, iż biorąc pod uwagę potrzebę zapewnienia wiarygodnych ocen badanych obszarów oraz wypracowywania skutecznych rozwiązań służących doskonaleniu działań podległych jednostek, kontrole wewnętrzne prowadzone przez IAS powinny być poprzedzane pełną analizą wszelkich materiałów pozostających w dyspozycji organów KAS. Kontrole prowadzone przez referaty kontroli wewnętrznej urzędów celnych prowadzone przed 1 marca 2017 r. poza wykazywaniem nieprawidłowości w stosowaniu procedury Tax Free, wskazywały na istotne ryzyka formułowane w ramach spostrzeżeń zespołów kontrolnych⁵⁰. Analiza tego typu materiałów na etapie przedkontrolnym mieści się w dyspozycji art. 14 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej⁵¹.

Formułując przedmiotową nieprawidłowość NIK uwzględniła jednak, iż:

- w maju 2019 r. zobowiązano Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej do dokonania przeglądu i w razie potrzeby aktualizacji tych dokumentów. Do czasu zakończenia kontroli NIK działania w tym zakresie nie zostały zakończone⁵²;
- Zastępca DIAS przedłożył w trakcie kontroli NIK Dyrektorowi IAS koncepcję zmian organizacyjnych i personalnych Pionu Celno-Granicznego IAS ukierunkowaną w szczególności na poprawę skuteczności nadzoru oraz koordynacji działań w zakresie opracowywanych i wdrażanych standardów oraz wzmocnienie współpracy pomiędzy IAS a właściwymi komórkami organizacyjnymi LUCS w Białej Podlaskiej w zakresie realizacji zadań związanych z funkcjonowaniem przejść granicznych;
- w trakcie kontroli NIK Dyrektor IAS zadeklarował podjęcie analizy funkcjonowania systemu zwrotu VAT podróżnym oraz działań zmierzających do pozyskania danych z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” o określonych kryteriach selekcyjnych, a także wydanie – w zależności od wyników analiz – odpowiednich procedur i wytycznych dotyczących funkcjonowania systemu Tax Free.

Zakres szkoleń merytorycznych dla funkcjonariuszy SCS z zakresu prowadzenia odpraw w procedurze Tax Free

Istotnie różnicowany był w poszczególnych województwach zakres szkoleń dotyczących odprawy podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, organizowanych dla funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w UCS oraz IAS.

W największym stopniu szkoleniami objęci zostali funkcjonariusze pełniący służbę w województwie podkarpackim. Dotyczyły one zarówno zagadnień związanych z prowadzeniem ewidencji dokumentów w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”, jak również kwestii merytorycznych związa-

⁵⁰ Np. wystąpienie pokontrolne z 2 grudnia 2015 r. 302000-UKWR.0921.8.2015 Urzędu Celnego w Lublinie Referat Kontroli Wewnętrznej po kontroli w OCD w Dorohusku oraz wystąpienie pokontrolne z 27 maja 2014 r. nr 302000-UKWR-091-1/14 Urzędu Celnego w Lublinie Referat Kontroli Wewnętrznej po kontroli w OCD w Dorohusku.

⁵¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 224. Por. również *Standardy kontroli w administracji rządowej*, KPRM, 31 sierpnia 2017 r.

⁵² Kontrola NIK przeprowadzona w LUCS w Białej Podlaskiej wykazała, że przegląd zlecony w maju 2019 r. przez Dyrektora IAS w Lublinie do dnia zakończenia kontroli NIK nie został wykonany. Urząd sporządził na potrzeby kontroli NIK w październiku 2019 r. zestawienie obowiązujących wytycznych. Jak wykazała kontrola NIK, zestawienie to nie obejmowało wszystkich aktualnych procedur, a ujęte w nim dokumenty w różny sposób regulowały te same kwestie.

nych bezpośrednio z odprawą podróżnych i kontrolą towarów. Szkolenia regionalne obejmowały w szczególności tematykę związaną z charakterem handlowym towarów w procedurze Tax Free, przepisami regulującymi procedurę Tax Free, wywozem broni i amunicji w procedurze Tax Free, trybem postępowania w przypadku ujawnienia towarów tzw. podwójnego zastosowania, wytycznymi i regulacjami dotyczącymi Tax Free oraz zasadami odpraw towarów w tej procedurze.

Zakres szkoleń organizowanych w IAS w Białymstoku obejmował szkolenie e-learningowe dotyczące prowadzenia rejestru dokumentów Tax Free. Innych szkoleń nie organizowano, nie wpływały również zgłoszenia w tym zakresie.

W województwie lubelskim nie zorganizowano szkoleń dla funkcjonariuszy SCS, pomimo zapotrzebowania zgłaszanego na szkolenia merytoryczne związane z prowadzeniem odpraw w procedurze Tax Free. Nie został zrealizowany wniosek LUCS w Białej Podlaskiej o przeszkolenie wewnętrzne dla funkcjonariuszy OC w Dołhobyczowie, Hrebennem i Zosinie z zakresu potwierdzania wywozu towarów w procedurze Tax Free. We wniosku przywołano wyrok NSA z 29 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 2030/15, według którego sprzedawca nie może kontrolować, czy towar ma przeznaczenie handlowe, a do kontroli wywozu powołane są służby celne. Wskazano więc na konieczność przeprowadzenia szkolenia w tym zakresie. Szkolenie nie zostało zorganizowane z uwagi na brak możliwości znalezienia odpowiedniego wykładowcy w zasobach kadrowych LUCS w Białej Podlaskiej oraz IAS w Lublinie (w szczególności w komórkach orzecznictwa⁵³ i komórce kontroli podatkowej i celno-skarbowej⁵⁴). Bez odpowiedzi pozostał również wniosek IAS, skierowany w powyższej sprawie do Krajowej Szkoły Skarbowości we wrześniu 2017 r. Zwracając się o przeprowadzenie szkolenia, IAS w Lublinie poinformowała, iż nie znaleziono wykładowcy dysponującego doświadczeniem w zakresie oceny potwierdzania wywozu towarów poza terytorium UE na podstawie prowadzonych postępowań dotyczących weryfikacji zwrotu podatku w procedurze Tax Free. Pomimo braku odpowiedzi na ww. pismo w IAS nie podjęto dalszych działań, gdyż uznano je za kończące możliwości IAS w tym zakresie.

Dyrektor Krajowej Szkoły Skarbowości poinformował NIK, iż podjęto próby pozyskania wykładowcy, jednakże napotykając trudności spowodowane brakiem takiego eksperta i niezgłoszeniem tematu Tax Free w przeprowadzonej przez Szkołę ankiecie badania potrzeb, odstąpiono od jego realizacji.

⁵³ Naczelnik LUCS w Białej Podlaskiej ponawiając prośbę do IAS w Lublinie o przeprowadzenie szkolenia podkreślał, iż do zadań komórek Pionu Orzecznictwa IAS należy prowadzenie szkoleń, instruktaży, spotkań roboczych i porad dla pracowników podległych urzędów oraz opracowywanie materiałów szkoleniowych, w szczególności w zakresie orzecznictwa oraz wykonywania zadań KAS, z uwzględnieniem zaistniałych nieprawidłowości i uchybień oraz orzecznictwa sądowego.

⁵⁴ Kierownik Referatu Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej nie odniosła się do zapytania Kierownika Działu Kadr i Szkoleń IAS, gdyż w związku z brakiem monitu uznano, że szkolenie zostało przeprowadzone przez pracowników innych komórek merytorycznych IAS.

Działania ukierunkowane na zmniejszanie ryzyka zjawisk korupcyjnych

Obsługa podróżnych w ruchu granicznym, a w tym potwierdzanie wywozu towarów w procedurze Tax Free, stanowiła jeden z obszarów działalności zagrożonych ryzykiem wystąpienia zjawisk korupcyjnych, charakterystyczny dla granicznych IAS. Prowadzona przez IAS analiza napływających informacji na temat zachowań korupcyjnych nie potwierdziła zaistnienia zgłaszanych sytuacji, niemniej jednak informacje na temat tych spraw były przekazywane do terenowych Biur Inspekcji Wewnętrznej MF. W okresie objętym kontrolą NIK, w IAS w Lublinie poddano analizie trzy tego typu zgłoszenia, dotyczące procedury Tax Free, w IAS w Białymstoku jedno zgłoszenie, a do IAS w Rzeszowie nie napływały takie sygnały. Niemniej jednak, w IAS w Rzeszowie, w ramach oceny zagrożenia występowania zjawisk niepożądanych i przestępczych, odnotowano, iż nie ulega wątpliwości, że najwyższy poziom zagrożenia korupcyjnego odnotować należy w obszarze zadań PUCS w Przemyśle, w związku z obsługą podróżnych w ruchu granicznym. Do mechanizmów korupcjogennych pozostających w rzeczowej właściwości IAS w Rzeszowie zaliczono potwierdzanie fikcyjnego wywozu w systemie elektronicznego rejestru dokumentów R-30 oraz w dokumentach Tax Free. Z kolei w IAS w Białymstoku potwierdzanie wywozu towarów poza obszar celny UE uznano za „zadanie wrażliwe” wiążące się z ryzykiem poświadczenia nieprawdy oraz dokonanie potwierdzenia wywozu za granicę w oddziale bez spełnienia przesłanek do takiej czynności. Zagrożenie wystąpienia tym zjawiskiem oceniono, jako „niskie”.

W okresie objętym kontrolą NIK, Dyrektor IAS w Rzeszowie został powiadomiony o postawieniu 16 funkcjonariuszom Służby Celnej zniesionej Izby Celnej w Przemyśle lub SCS IAS w Rzeszowie zarzutów związanych z czynami zabronionymi o charakterze korupcyjnym, stypizowanymi w art. 228–231 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny⁵⁵, pozostającymi w związku z wykonywanymi czynnościami służbowymi dotyczącymi procedury Tax Free. Zarzuty stawiane części osób dotyczyły realizacji czynów popełnionych przed 1 marca 2017 r.

Wśród działań mających na celu ograniczanie ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w ramach procedury Tax Free dyrektorzy skontrolowanych IAS wskazywali stosowanie monitoringu wizyjnego na przejściach granicznych. Według Dyrektora IAS w Rzeszowie i Dyrektora IAS w Lublinie minimalizowaniu ww. ryzyka służy rozdzielanie zadań w procesie potwierdzenia wywozu towarów, tj. rejestracji dokumentów Tax Free dokonuje jeden funkcjonariusz (rejestrator), zaś kontroli fizycznej towarów inny (rewident). Znajdowało to odzwierciedlenie w regulacjach wewnętrznych obowiązujących w UCS. Takiego rozdzielania obowiązków nie stosowano zaś w województwie podlaskim. Zgodnie z regulacjami wewnętrznymi PUCS w Białymstoku zarówno wprowadzenia danych do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, jak i kontroli towarów dokonywał ten sam funkcjonariusz, posiadający status „rewident w ruchu osobowym”.

⁵⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 1950.

5.2.2. Urzędy celno-skarbowe

Podstawowym warunkiem uzyskania zwrotu VAT przez podróżnego nieposiadającego stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, dokonującego wywozu towarów w procedurze Tax Free, jest uzyskanie urzędowego potwierdzenia wywozu towaru poza obszar celny Unii Europejskiej. Według stanu prawnego obowiązującego w trakcie kontroli NIK, takiego potwierdzenia dokonuje UCS (w praktyce funkcjonariusz SCS pełniący służbę w OC obsługującym przejście graniczne), po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróżnego z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość (w tym w szczególności, co do miejsca stałego zamieszkania). Należy dodać, iż do 31 marca 2013 r. przepisy upty stanowiły, iż potwierdzenie wywozu towaru następuje również po okazaniu przez podróżnego wywożonego towaru. Obowiązek organu celnego w tym zakresie został zniesiony z dniem 1 kwietnia 2013 r., stosownie do art. 1 pkt 60 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵⁶. W uzasadnieniu projektu ww. ustawy nie zawarto przesłanek wprowadzenia tej zmiany. Niemniej jednak z dokumentów przekazanych NIK przez MF na etapie przygotowania niniejszej kontroli wynika, iż przedmiotowa zmiana miała na celu poprawę sytuacji na granicy przy odprawie podróżnych. Jej założeniem było wprowadzenie uproszczenia polegającego na odstąpieniu od kontroli 100% wywożonych towarów na rzecz podejmowania kontroli wyłącznie wyrywkowo z uwzględnieniem analizy ryzyka⁵⁷.

Mając na uwadze istotę systemu zwrotu podatku podróżnym, poza weryfikacją spełnienia przez podróżnych podstawowych, formalnych warunków uzyskania przez podróżnych potwierdzenia wywozu towaru poza obszar celny UE, przeprowadzana przez funkcjonariuszy SCS kontrola podróżnych i towarów powinna obejmować również tzw. okazjonalność wywozu towarów. Mianowicie rodzaj towaru, jego ilość oraz okoliczności i częstotliwość wywozu przez podróżnych nie powinny nosić znamion wywozu o charakterze handlowym, dla którego właściwe są procedury eksportowe. Powyższe wynika z istoty procedury Tax Free ukształtowanej w prawie unijnym i wprowadzonej do polskiego porządku prawnego, w tym m.in. definicji bagażu osobistego zawartej w art. 56 ust. 5 upty. Znajduje to również jednoznaczne odzwierciedlenie w wykładni przepisów dokonywanej przez Ministra Finansów w interpretacjach indywidualnych, pismach kierowanych do jednostek podległych, a także w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych⁵⁸. Na przykład w piśmie z dnia 28 lutego 2017 r. przekazanym do podległych jednostek, MF (Departament Podatku od Towarów i Usług) wskazywało na szczególną rolę organu celnego związaną z potwierdzeniem wywozu towarów przez podróżnych w ramach systemu Tax Free, zaznaczając, że obowiązki organu mają być realizowane w taki sposób, aby nie dochodziło do „wypaczenia” istniejącej

Rola UCS w kontroli
wywozu towarów
w ramach systemu
Tax Free

⁵⁶ Dz. U. z 2013 r. poz. 35, ze zm.

⁵⁷ Notatka z 22 lipca 2014 r. nr PT2/8133/87/466/SJK/14/RD-67118 w sprawie propozycji nowych rozwiązań w systemie zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.

⁵⁸ Szerzej w zał. 6.2 „Analiza stanu prawnego” oraz w dalszej części niniejszego punktu.

w obrębie Unii Europejskiej procedury zwrotu VAT podróżnym⁵⁹. Tożsamy pogląd wyrażały sądy administracyjne rozpatrując skargi zarówno podatników VAT dokonujących sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free, jak i podróżnych, którym UCS odmówił potwierdzenia wywozu towarów ze względu na stwierdzenie okoliczności wskazujących na handlowy charakter wywozu, wykraczający poza cele osobiste⁶⁰.

Nierozwiązany problem badania okazjonalności wywozu

Kontrola NIK wykazała, że skontrolowane UCS rzetelnie identyfikowały mechanizmy nadużyć i podejmowały różnicowane, w zależności od województwa, działania celem ich zwalczania. Funkcjonariusze SCS dokonywali weryfikacji podstawowych warunków wywozu towarów poza obszar celny Unii Europejskiej. Nierozwiązany pozostał natomiast problem weryfikacji podróżnych i wywożonych przez nich towarów pod kątem handlowego przeznaczenia towarów, co w ocenie NIK sprzyjało zaburzeniom płynności ruchu granicznego na kierunku wyjazdowym oraz istotnie zwiększało ryzyko oszustw typu „karuzelowego” z wykorzystaniem procedury Tax Free. Niezależnie od powyższego, zorganizowany i rozdrobniony wywóz towarów w celach handlowych, w tym brak eliminowania przez SCS skrajnych przypadków nadużywania procedury Tax Free w tym zakresie, nie odpowiadał wymogom stawianym wywozowi w procedurze Tax Free, określonym w przepisach unijnego i krajowego prawa podatkowego.

Poziom i skuteczność kontroli wywozu towarów w procedurze Tax Free

W latach 2017–2019 (I półrocze) na polsko-ukraińskim i polsko-białoruskim odcinku granicy państwowej funkcjonariusze SCS skontrolowali 1890,9 tys. dokumentów Tax Free, co stanowiło 20% wszystkich dokumentów potwierdzonych w ww. okresie. Wartość skontrolowanych towarów wynosiła 27% łącznej wartości. Tylko w 0,5% skontrolowanych przypadków stwierdzono nieprawidłowości.

Zróżnicowana była skala nieprawidłowości ujawnianych w poszczególnych OC. Najniższa występowała w OC w województwie podlaskim. W OCD Kuźnica w latach 2017–2019 (I półrocze) i wynosiła od 0,08% do 0,14%, a w OC Bobrowniki od 0,07% do 0,09%. Z kolei najwyższą miała miejsce w OCD Dorohusk (od 3,3% do 4,7%) oraz w OC w Hrebennem (od 0,5% do 2,1%). Skuteczność kontroli w OC Medyka i OC Korczowa w ww. okresie zawierała się w przedziale 0,1%–0,4%.

W latach 2017–2019 (I półrocze) kontrole towarów wywożonych w procedurze Tax Free prowadzone były przez funkcjonariuszy SCS w wyniku wskazań systemowych opartych o analizę ryzyka lub z inicjatywy własnej funkcjonariusza. Weryfikacja koncentrowała się głównie na sprawdzeniu fizycznej obecności towarów oraz ich nienaruszalności. Istotnie zróżnicowane było podejście poszczególnych UCS (a nawet OC funkcjonujących w ich strukturze) do badania wywozu pod kątem osobistego przeznaczenia wywożonych towarów.

⁵⁹ Pismo z 28 lutego 2017 r. nr CP5.892.94.2016.BDDF.98. Zob. pkt 5.4 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

⁶⁰ Szerzej: zał. 6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Zróznicowana pozostawała w poszczególnych UCS liczba przypadków odmowy potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free, wartość towarów, których dotyczyły te odmowy, a także przesłanki odmowy. W przejściach granicznych:

- województwa lubelskiego miało miejsce 6,6 tys. odmów (w tym 0,7 tys. na odcinku polsko-białoruskim, a 5,9 tys. na odcinku polsko-ukraińskim). Obejmowały one towary o wartości 10 779,7 tys. zł (w tym 790 tys. zł na pierwszym z ww. odcinków i 9989,7 tys. zł na drugim). Najczęstszą przesłanką odmowy było stwierdzenie przez funkcjonariusza SCS ilości towaru wskazującej na jego handlowe przeznaczenie, a nie użytek osobisty podróżnego. Dotyczyło to ponad 3 tys. przypadków na łączną kwotę 6060,9 tys. zł (dla ww. odcinków granicznych odpowiednio 44 przypadki na kwotę 117,9 tys. zł i 3 tys. przypadków na kwotę 5942,9 tys. zł). Kolejną przesłanką odmowy potwierdzenia wywozu był całkowity lub częściowy brak towaru. Dotyczyło to 1,6 tys. przypadków na kwotę 1188,8 tys. zł (dla ww. odcinków granicznych odpowiednio 0,3 tys. przypadków na kwotę 213,6 tys. zł i 1,3 tys. przypadków na kwotę 975,2 tys. zł). W pozostałych 2 tys. przypadków (30,5%) przyczyny odmowy potwierdzenia wywozu towaru o wartości 3530,1 tys. zł były inne (np. posiadanie karty stałego pobytu w kraju UE, błędny numer paszportu lub jego brak na dokumencie Tax Free, brak możliwości identyfikacji towaru, brak podpisu sprzedawcy na dokumencie Tax Free, brak możliwości identyfikacji towaru, towar używany lub brak dołączonego paragonu). Różnice w skuteczności kontroli pomiędzy odcinkiem polsko-białoruskim i polsko-ukraińskim wynikały w dużej mierze z ujawnień wywozu towarów w ilościach handlowych, na co wpływ miała m.in. większa w przypadku Republiki Białorusi, restrykcyjność przepisów określających normy wwozu towarów, co z kolei miało odzwierciedlenie w średniej wartości towarów wywożonych w ramach Tax Free;
- województwa podkarpackiego miało miejsce 5,1 tys. odmów obejmujących towary o wartości 8884,5 tys. zł. Najczęstszymi przesłankami odmowy było stwierdzenie ilości towaru wskazującej na przeznaczenie handlowe (2,1 tys. przypadków na kwotę 4732,7 tys. zł) oraz całkowity bądź częściowy brak towaru (1,7 tys. przypadków na kwotę 1584,9 tys. zł). Pozostałe odmowy następowały z innych przyczyn i obejmowały 1,3 tys. przypadków na kwotę 2566,9 tys. zł;
- województwa podlaskiego miało miejsce 0,5 tys. odmów obejmujących towary o wartości 285,9 tys. zł, przy czym nie wystąpił ani jeden przypadek odmowy potwierdzenia wywozu towaru ze względu na ilości towarów wskazujących na przeznaczenie handlowe. Całkowity lub częściowy brak towaru stwierdzono w 0,4 tys. przypadków na kwotę 278,9 tys. zł, zaś inne przesłanki były przyczyną 0,1 tys. odmów obejmujących towary o wartości 7 tys. zł.

W działalności analitycznej prowadzonej przez skontrolowane UCS uwzględniano kwestie związane z potwierdzaniem wywozu towarów poza obszar celny UE w ramach procedury Tax Free. Analizy dotyczyły skali i rodzaju nieprawidłowości stwierdzanych przez funkcjonariuszy

Liczba i przesłanki odmowy potwierdzenia wywozu towarów

Zakres działań analitycznych prowadzonych przez UCS

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

SCS pełniących służbę w OC w wyniku kontroli podróżnych i wywożonych przez nich towarów, skuteczności wprowadzanych zastrzeżeń systemowych aktywujących obowiązek przeprowadzenia kontroli. W wyniku prowadzonych analiz wprowadzano również zastrzeżenia systemowe stanowiące ukierunkowanie kontroli prowadzonej przez funkcjonariuszy pełniących służbę w OC. Dokonywano analizy i oceny informacji sygnałnych napływających do UCS z OC, innych komórek UCS bądź innych źródeł (np. Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS, informacji anonimowych, US).

Przykład

W efekcie czynności analitycznych przeprowadzonych w **PUCS w Przemyśle** zidentyfikowano:

- grupę podróżnych dokonujących wywozu części samochodowych o zawyżonej wartości zakupionych w firmach, z których część nie prowadziła działalności w takim zakresie;
- liczne przypadki wywozu artykułu o wartości ok. 35-krotnie przekraczającej wartość rynkową. Informację w tym zakresie przekazano do pięciu US, z których trzy poinformowały o podjęciu kontroli podatkowych u sprzedawców towarów, w tym dwa (na dzień kontroli NIK) o stwierdzeniu uszczupień podatkowych na łączną kwotę 2438,0 tys. zł ze względu na wykazanie udziału podatników w oszustwach mających na celu wyłudzenie nienależnych zwrotów VAT;
- powtarzalny wywóz substancji stanowiącej produkt podwójnego zastosowania. Wartość wywiezionego towaru zawierającego nazwę substancji (proszku) przez okres ponad 1,5 roku przez OC w Korczowej wg rejestru „Zwrot VAT dla podróżnych” wynosiła 668,8 tys. zł, jednak analiza PUCS wykazała, iż u sprzedawców tego towaru stwierdzono również 637 rachunków Tax Free na łączną kwotę 6067,3 tys. zł, których wartość jednostkowa była analogiczna (ok. 9 tys. zł), zaś podane na nich nazwy to „chemia”, „inne”, „budowlane”, „tusze do drukarek”, „metal”, „toner do drukarek 3D”.

Działania w kierunku
zapewnienia
jednolitego podejścia
do wykonywania zadań
w zakresie kontroli
wywozu towarów
w procedurze Tax Free

Organizację odprawy podróżnych w procedurze Tax Free, w tym procedury obsługi podróżnych i przedkładanych przez nich dokumentów, określały regulaminy wewnętrzne OC i technologie odpraw. W LUCS w Białej Podlaskiej i w PUCS w Przemyśle obowiązywały również ogólne regulacje odnoszące się do odprawy podróżnych w procedurze Tax Free, wydane przez naczelników UCS. W okresie objętym kontrolą NIK naczelnicy UCS przekazywali podległym jednostkom również wytyczne wypracowywane w UCS lub w IAS. Dotyczyły one w szczególności:

- w województwie podlaskim – określenia minimalnego progu kontroli towarów, potwierdzania dokumentów dyplomatom, osobom posiadającym podwójne obywatelstwo lub kartę stałego pobytu, niejednorodnego wypełniania dokumentów Tax Free, postępowania w przypadku wykazania na dokumencie Tax Free usług związanych z nabyciem towaru, pojęcia stanu nienaruszonego towaru, ujmowania na dokumentach Tax Free lekkich toreb, obsługi dokumentów Tax Free w przypadku stwierdzenia całkowitego braku towaru;
- w województwie podkarpackim – określenia jednolitych przesłanek dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free oraz sytuacji nieskutkujących odmową potwierdze-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- nia wywozu towaru, formy odmowy potwierdzenia wywozu towaru, minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych, trybu postępowania przy zgłoszeniu towarów o wysokiej wartości;
- w województwie lubelskim – postępowania w przypadku legitymowania się przez podróżnego kartą stałego pobytu, korzystania z procedury Tax Free przez dyplomatów, raportowania przez OC o przypadkach stwierdzanych nieprawidłowości do US właściwych dla sprzedawcy, minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych, postępowania w przypadku wywozu towarów o wysokiej wartości, a także minimalnego poziomu kontroli.

Uzgodnienia technologii odpraw obowiązujących na danym przejściu granicznym, dokonywane przez kierowników OC z komendantami placówek SG, nie zawsze zapewniały zadowalający obie strony poziom skuteczności kontroli celno-skarbowej bądź płynności ruchu na kierunku wyjazdowym.

Przykłady

W przypadku drogowego przejścia granicznego w Medyce w 2017 r. przeniesiono miejsce odpraw Tax Free w celu ułatwienia sprawowania nadzoru nad osobami i pojazdami oczekującymi na kontrolę oraz zapewnienia odpowiednich warunków do dokonywania rewizji celnej towarów wywożonych w ramach procedury Tax Free. Z kolei Komendant Placówki Straży Granicznej wskazywał wówczas, iż zmiana lokalizacji miejsca dokonywania przedmiotowej odprawy doprowadzi do spadku liczby odprawianych pojazdów osobowych. W trakcie kontroli NIK Komendant Bieszczadzkiego Oddziału SG poinformował, iż analiza przyjętych rozwiązań wykazała, że nastąpił spadek liczby odprawianych pojazdów w ramach procedury Tax Free, przy jednoczesnym wzroście czasów oczekiwania ww. pojazdów na kontrolę graniczną.

W drogowym przejściu granicznym w Budomierzu obowiązywała w latach 2017–2019 niestandardowa (niespotykana na innych przejściach granicznych) kolejność odprawy granicznej podróżnych wywożących towary w ramach procedury Tax Free. W pierwszej kolejności miała miejsce odprawa podróżnych przez funkcjonariuszy SCS, a następnie przez funkcjonariuszy SG. Przeprowadzony w 2016 r. pilotaż odwrócenia kolejności odpraw poprawił możliwość sprawowania dozoru nad wywożonymi towarami w ramach Tax Free, zapobiegania wyłudzeniom VAT i eliminowania przypadków niekontrolowanego zawracania pojazdów na teren Polski. Istotnie zwiększył skuteczność prowadzonych kontroli towarów, a także poprawił bezpieczeństwo funkcjonariuszy. Mimo to, rozwiązanie takie nie zostało wprowadzone ze względu na negatywną opinię Komendanta Placówki SG. Zastępca Naczelnika PUCS w Przemysłu poinformował NIK, że w związku z ponownymi uzgodnieniami z Komendantem Placówki SG w Lubaczowie kolejność odprawy granicznej zostanie zmieniona.

Kontrola NIK wykazała, że w LUCS w Białej Podlaskiej nie zapewniono jednolitych standardów kontroli wywozu towarów w ramach systemu Tax Free w przejściach granicznych obsługiwanych przez podległe OC, co stanowiło naruszenie § 8 pkt 1 Regulaminu organizacyjnego. Na poziomie LUCS w Białej Podlaskiej brak było pełnego rozeznania o obowiązujących w Urzędzie procedurach regulujących zasady obsługi podróżnych w ramach Tax Free. Przegląd, zlecony w maju 2019 r. przez Dyrektora IAS w Lublinie i mający na celu aktualizację i ujednolicenie procedur, do dnia kontroli NIK nie został zakończony. Na potrzeby kontroli NIK Urząd spo-

Nieprawidłowość dotycząca jednolitych standardów w LUCS w Białej Podlaskiej

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

rządził zestawienie obowiązujących wytycznych. Zestawienie to nie obejmowało jednak wszystkich aktualnych procedur, a ujęte w nim dokumenty w różny sposób regulowały te same kwestie. Na przejściach granicznych obsługiwanych przez OC podległe Naczelnikowi LUCS w Białej Podlaskiej:

- funkcjonowały rozbieżne wytyczne, odnoszące się do podróжных z kartami stałego pobytu;
- stosowano odmienne zasady dotyczące odmowy potwierdzenia wywozu towarów, w przypadku braku tylko części towaru (odmowa potwierdzenia wywozu całego towaru ujętego w dokumencie Tax Free, bądź potwierdzanie wywozu towaru z wyłączeniem pozycji, co do której stwierdzono brak towaru);
- występowały różnice w formie dokumentowania odmowy potwierdzenia wywozu towarów.

Brak jednolitego sposobu oceny wywożonego towaru

W skontrolowanych UCS nie było ustalonego jednolitego sposobu oceny wywożonego towaru pod kątem stwierdzenia, czy ilość i rodzaj towaru jednorazowo przedstawianego przez podróżnego, a także okoliczności wywozu, wskazują na jego handlowe przeznaczenie. Nie funkcjonowały również wytyczne określające jednolity sposób analizy danych historycznych (na poziomie OC lub regionalnym) dotyczących częstotliwości wywozu przez danego podróżnego towarów – pod kątem stwierdzenia, czy wywóz nosi znamiona działalności handlowej (co wyklucza możliwość zastosowania procedury Tax Free). Tym samym, w okresie objętym kontrolą NIK, na poziomie regionalnym nie wdrożono rozwiązań pozwalających na badanie okazjonalności wywozu w kierunku określonym przez MF⁶¹.

- w LUCS w Białej Podlaskiej działania Naczelnika Urzędu polegały na przekazaniu podległym jednostkom pisma MF z 28 lutego 2017 r. i późniejszym przypomnieniu jego treści. Niemniej jednak przyjmowano, iż analiza powtarzalności przekraczania granicy przez podróżnych, bez informacji o nazwach wywożonych towarów nie daje podstaw do jednoznacznej identyfikacji czy jest to wywóz o charakterze handlowym. Podkreślano, iż brak jest precyzyjnych przepisów prawa w ww. zakresie, a wytyczne MF nie określają, jaka częstotliwość wywozu wskazuje, że jest to wywóz towarów z przeznaczeniem handlowym. Utrzymywano, iż sytuacja, w której funkcjonariusz musiałby dokonywać analizy wcześniejszych wpisów zagrażałaby zachowaniu płynności odprawy podróżnych. Dlatego też – jak wyjaśniano w trakcie kontroli NIK – pomimo stanowiska MF i jednoznacznej wykładni przepisów dokonywanej przez sądy administracyjne – aktualne pozostawały wyjaśnienia udzielone w 2017 r. kierownikom OC w Hrebennem i Dorohusku, że ocena charakteru zgłaszanego towaru do odprawy w procedurze Tax Free dotyczy wyłącznie danego (aktualnego) zgłoszenia (wyjaśnień w tym zakresie nie przekazano do innych OC). W trakcie kontroli NIK Zastępca Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej poinformował, że rozpoczęto prace nad przygotowaniem procedur i wytycznych w zakresie odmów potwierdzania wywozu towarów w ilościach

⁶¹ Por. pkt 5.4 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

- handlowych z uwzględnieniem wyroków NSA z 2019 r.⁶², a funkcjonariuszom pełniącym służbę w OC nadano rozszerzone uprawnienia do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, umożliwiające weryfikację częstotliwości wywozu dokonywanego przez danego podróżnego;
- w PUCS w Białymstoku nie wydawano wytycznych z uwagi na brak ustawowej definicji wywozu o charakterze handlowym oraz brak jednoznacznych kryteriów pozwalających na zaklasyfikowanie wywozu, jako handlowego i niehandlowego;
 - w PUCS w Przemyśle nie wydawano wytycznych z uwagi na brak regulacji w tym zakresie na poziomie krajowym i ograniczenia funkcjonalne systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, przy czym Naczelnik PUCS w Przemyśle sygnalizował ten problem m.in. postulując zmianę systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” lub wprowadzenie nowego narzędzia do analizy dokumentów Tax Free pod kątem okazjonalności wywozu.

Wobec braku jednolitego dla całej granicy RP podejścia do kontroli okazjonalności wywozu, skontrolowane UCS nie prowadziły w sposób usystematyzowany i ciągły analiz dotyczących ilości, wartości i częstotliwości wywozu towarów przez poszczególnych podróżnych w kontekście wykorzystywania procedury Tax Free do celów handlowych i oszustw „karuzelowych”. Nie posiadały więc rozeznania, co do skali nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów w tej procedurze, który – zgodnie z ustaleniami NIK – był identyfikowany przez kierowników i funkcjonariuszy części OC⁶³ oraz przez naczelników US⁶⁴ w ramach kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

Funkcjonariusze OC w województwie lubelskim i podlaskim, w których zostały przeprowadzone oględziny NIK nie byli w stanie oszacować skali wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu poza obszar UE towarów o przeznaczeniu handlowym (zarówno jednorazowych, jak i w sposób częstotliwy i rozdrobniony), jednak w ramach wyjaśnień wskazywali np. na:

- możliwość wykorzystywania procedury Tax Free w celu uniknięcia opłat importowych na Ukrainie (OC Hrebenne);
- nieliczne przypadki jednorazowego wywozu kilkunastu sztuk danego towaru, z uwagi na ograniczenia obowiązujące po stronie białoruskiej i jednocześnie występowanie podróżnych, którzy podróżują cyklicznie i wywóz przez nich towarów mógł mieć charakter handlowy (OC w Terespolu).

Z kolei według oceny funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w OC w Korczowej i w Medyce towary wywożone w procedurze Tax Free, przez przejście

Brak danych na temat skali wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów w celach handlowych

⁶² Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 683/19 oraz wyroki NSA z dnia 9 lipca 2019 r. sygn. akt: I FSK 704/19, I FSK 705/19, I FSK 706/19, I FSK 707/19, I FSK 708/19. Szerzej: pkt 6.2 *Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych*.

⁶³ Z województw: podkarpackiego i lubelskiego.

⁶⁴ Z województw: podkarpackiego, podlaskiego i lubelskiego, przy czym działania takie były identyfikowane również przez urzędy skarbowe z województw: mazowieckiego i wielkopolskiego, do których NIK zwróciła się o udzielenie informacji i wyjaśnień w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK (szerzej w pkt 5.3 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

graniczne w Korczowej były wykorzystywane do celów handlowych w około 50% ich wartości, a przez przejście graniczne w Medyce w około 70%. Dotyczyło to – w ich ocenie – rozdzielenia towaru na wielu podróżnych w jednym pojeździe, a dodatkowo (w Medyce) wykorzystania pieszych, którzy po przekroczeniu granicy UE i odprawie towarów wsiadali do podstawionego samochodu przewożącego ich dalej.

**Analiza NIK danych
dotyczących
90 podróżnych,
którzy dokonywali
wywozu towarów
na największą skalę**

W celu zdiagnozowania zjawiska częstotliwego i rozdrobnionego wywozu przez zorganizowane grupy podróżnych towarów w procedurze Tax Free, w ramach kontroli NIK dla każdego z trzech UCS sporządzony został wykaz 30 podróżnych, którzy w latach 2017–2019 (I połowa) dokonali wywozu w ramach procedury Tax Free towarów o najwyższej wartości. Zważywszy, że z uwagi na ograniczenia funkcjonalne systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” wygenerowanie danych dotyczących takich podróżnych nie było możliwe z poziomu żadnego z UCS, dane te zostały uzyskane na potrzeby kontroli NIK przez naczelników UCS od IAS w Białymstoku, wykonującej zadania Centrum Kompetencyjnego wspomagającego Departament Ceł MF w zakresie utrzymania, administrowania i rozwoju systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”.

Analiza danych wykazała, iż wyselekcjonowanych w ten sposób 90 podróżnych w ww. okresie dokonało wywozu towarów o łącznej wartości 173 570,8 tys. zł (średnio na jednego podróżnego przypadało 1928,6 tys. zł) przedstawiając łącznie 60,4 tys. dokumentów Tax Free (średnio 0,7 tys. dokumentów). W przypadku:

- województwa lubelskiego 30 podróżnych dokonało wywozu towarów o łącznej wartości 69 261,2 tys. zł na podstawie 28,4 tys. dokumentów Tax Free. Wartość wywiezionych towarów przypadająca na jednego podróżnego wynosiła od 1681,9 tys. zł do 5847,8 tys. zł, a liczba przedstawionych dokumentów Tax Free od 0,3 tys. do 3,5 tys. sztuk. W odniesieniu do 25 z 30 osób występowały przypadki dokonywania wielokrotnych wywozów w niektóre dni (przy czym w siedmiu zdarzały się wywozy trzy razy w ciągu jednej doby). Różna była średnia wartość rachunków przedstawionych jednego dnia przez podróżnych – dla poszczególnych osób wynosiła od 4,1 tys. zł do 18,2 tys. zł. Najwyższe łączne wartości rachunków Tax Free, jakie poszczególne osoby przedstawiły w jednej dacie, kształtowały się na poziomie od 12,8 tys. zł do 85,7 tys. zł;
- województwa podlaskiego 30 podróżnych dokonało wywozu towarów o łącznej wartości 47 785,7 tys. zł na podstawie 16 tys. dokumentów Tax Free. Wartość wywiezionych towarów (głównie sprzętu elektronicznego i części samochodowych) przypadająca na jednego podróżnego wynosiła od 1098,3 tys. zł do 3038,8 tys. zł, a liczba przedstawionych dokumentów Tax Free od 0,2 tys. do 1,3 tys. sztuk. Minimalna wartość rachunku wynosiła 0,2 tys. zł a maksymalna 59,7 tys. zł;
- województwa podkarpackiego 30 podróżnych dokonało wywozu towarów o łącznej wartości 56 523,9 tys. zł na podstawie 16 tys. dokumentów Tax Free. Wartość wywiezionych towarów (głównie sprzęt AGD, RTV i elektronika) przypadająca na jednego podróżnego wynosiła od 1640,4 tys. zł do 2409,4 tys. zł, a liczba przedstawionych dokumentów Tax Free od 0,3 tys. do 0,9 tys. sztuk.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Przykład

W przypadku województwa lubelskiego, analiza NIK wykazała m.in., iż dwoje podróżnych przedstawiło po kilkanaście-kilkadziesiąt rachunków Tax Free dotyczących zakupu lunet na łączne kwoty odpowiednio 225,1 tys. zł i 136,0 tys. zł (niemal wszystkie wystawione przez tego samego kontrahenta); cztery osoby przestawiły (od ośmiu do 47) rachunki dotyczące zakupu smartfonów o łącznej wartości od 22,6 tys. zł do 230,0 tys. zł (od 45,5% do 83,6% tych kwot pochodziło z rachunków wystawionych przez tego samego kontrahenta); dwaj podróżni przedstawili ponad stukrotnie rachunki dotyczące zakupu opon o łącznej wartości odpowiednio 52,0 tys. zł i 86,4 tys. zł (56,6% i 59,4% tych kwot pochodziło z rachunków wystawionych przez tego samego kontrahenta).

Ustalenia kontroli NIK wskazują, iż okoliczności wywozu wskazywały na zorganizowane dzielenie towarów na mniejsze partie, w celu uniknięcia zarzutu ze strony funkcjonariuszy SCS, iż ilość towaru w ramach pojedynczego wywozu wskazuje na jego przeznaczenie handlowe, bądź uniknięcia obciążeń celnych lub innych formalności ze strony państwa docelowego.

Infografika nr 8

Łączna liczba i wartość dokumentów Tax Free przedstawionych przez 90 podróżnych (po 30 w każdym z województw), którzy w latach 2017–2019 (I półrocze) dokonywali wywozu towarów na największą skalę



Źródło: opracowanie NIK na podstawie ustaleń kontroli.

Występowanie części podróżnych w analizach i decyzjach organów KAS w kontekście nadużyć podatkowych

O wysokim – w ocenie NIK – ryzyku nieprawidłowości nadużyć podatkowych świadczą wyniki analizy dokumentacji pokontrolnej ze wszystkich kontroli jednostkowych przeprowadzonych przez NIK (w UCS, IAS i US), która wykazała, iż dane części spośród grupy 90 podróżnych, którzy dokonywali częstotliwego wywozu towarów w procedurze Tax Free na największą skalę, występowały w analizach prowadzonych przez skontrolowane przez NIK organy KAS bądź w badanych decyzjach naczelników US lub naczelników UCS w kontekście nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych stwierdzonych u sprzedawców towarów.

Przykłady

W przypadku województwa lubelskiego, dane sześciu spośród 30 podróżnych, którzy w latach 2017–2019 (I półrocze) dokonali wywozu towarów o najwyższej wartości występowały w analizach lub decyzjach organów podatkowych. I tak dotyczyło to:

- trzech podróżnych, których dane wystąpiły w piśmie Naczelnika **US w Białej Podlaskiej** z lipca 2019 r. skierowanym do LUCS w Białej Podlaskiej wskazującym na podejrzenie nieprawidłowości w stosowaniu procedury Tax Free przez jednego ze sprzedawców dokonujących dostawy towarów do Republiki Białorusi. Poinformowano, że podróżny znajduje się wśród grupy osób, która może trudnić się zarobkowym przewozem towarów za wynagrodzeniem z wykorzystaniem procedury Tax Free. Wskazano, iż wielokrotnie w ciągu miesiąca przekraczał on granicę, przy czym dane wskazują, że przewóz towarów nie miał charakteru okazjonalnego. Dane jednego z tych podróżnych znajdowały się również w decyzji Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej z lutego 2019 r., w której stwierdzono, iż sprzedawca towarów w 2014 r. uczestniczył w zorganizowanych transakcjach mających na celu wyłudzenie VAT (podróżny nabywał wówczas towary od ww. sprzedawcy również w czasie, kiedy nie przebywał w Polsce, był również zatrudniony u tego sprzedawcy). Dane tego podróżnego znalazły się również w decyzji Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej dotyczącej innego sprzedawcy, co do którego także stwierdzono udział w oszustwie typu „karuzelowego”;
- podróżnego, którego dane występowały w ww. decyzji Naczelnika **LUCS w Białej Podlaskiej** stwierdzającej udział sprzedawcy w oszustwie typu „karuzelowego”. Podróżny znajdował się wśród nabywców towarów od tego sprzedawcy i jednocześnie był u niego zatrudniony;
- podróżnego, którego dane występowały w dwóch decyzjach Naczelnika **LUCS w Białej Podlaskiej** (z 2018 i 2019 r. dotyczących odpowiednio 2013 i 2014 r.), których adresatem był sprzedawca towarów. Podróżny był powiązany rodzinnie ze sprzedawcą i dokonywał częstotliwego wywozu towarów za granicę i odbierał podatek w imieniu innych podróżnych z tytułu wywozu towarów w procedurze Tax Free. Dane podróżnego znalazły się również w decyzji Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej dotyczącej innego sprzedawcy, co do którego stwierdzono udział w oszustwie typu „karuzelowego”;
- podróżnego, którego dane występowały w analizie **LUCS w Białej Podlaskiej** wykonanej w związku z anonimową informacją z 2018 r. dotyczącą jednego ze sprzedawców w procedurze Tax Free, stosownie do której dokumenty Tax Free wystawiane są przez samych podróżnych i fałszowane są podpisy.

W przypadku województwa podlaskiego, dane siedemnastu spośród 30 podróżnych, którzy w latach 2017–2019 (I półrocze) dokonali wywozu towarów o najwyższej wartości występowały w analizach i decyzjach organów podatkowych. I tak dotyczyło to np.:

- jedenastu podróżnych, których dane znalazły się w piśmie **Izby Skarbowej w Białymstoku** z listopada 2016 r. skierowanym do trzech US, w którym wskazano, iż powtarzające się nazwiska podróżnych, przy jednoczesnym znacznym wzroście dostaw Tax Free, świadczą o dokonywaniu transakcji w obszarze podwyższonego ryzyka, zagrożonych wyłudzeniami VAT. Dane trzech, z tych 11 podróżnych, znalazły się także w piśmie Izby Celnej w Białymstoku z grudnia 2016 r., w którym wskazano podmioty dokonujące sprzedaży wątpliwej jak ści towarów, których deklarowana wartość nie odzwierciedla krajowych cen rynkowych. Wymienione osoby często przekraczały granicę korzystając z tych samych środków transportu i dokonywały wywozu towarów o wartości wynoszącej najczęściej 2–3 tys. zł oraz 4–5 tys. zł;
- trzech podróżnych, których dane znalazły się w decyzji Naczelnika **PUCS w Białymstoku** z 2017 r. Z ustaleń kontroli celno-skarbowej wynikało, że podróżni znajdowali się w grupie nabywców figurujących na dokumentach Tax Free z 2013 r., które były opatrzone sfałszowanymi pieczęciami litewskiego organu celnego potwierdzającymi wywóz towaru poza obszar celny UE;
- dwóch podróżnych, których dane znalazły się w protokole kontroli podatkowej z 2018 r. przeprowadzonej przez Naczelnika **US w Sokółce** na wniosek jednego z US z województwa śląskiego w podmiocie będącym kontrahentem podatnika podejrzanego o udział w transakcjach karuzelowych (prośba dotyczyła ustalenia dalszych nabywców towarów). Podróżni znajdowali się wśród grupy nabywców tych towarów, a skontrolowany podmiot uczestniczył w 2015 r. w łańcuchu transakcji zmierzających do wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT;
- pięciu podróżnych, których dane wymieniono w analizach **PUCS w Białymstoku** przeprowadzonych w trakcie kontroli NIK, jako osób z najwyższą liczbą przekroczeń granicy, dokumentów Tax Free i wartością wywiezionych towarów w okresach czerwiec-sierpień 2019 r. i wrzesień-październik 2019 r.

W ramach analizy danych dotyczących wywozu towarów przez ww. 90 podróżnych, zidentyfikowano sprzedawców, u których te towary zostały nabyte (po 10 sprzedawców dla każdego z trzech województw). W przypadku towarów wywiezionych przez przejścia graniczne:

Ograniczone grono sprzedawców towarów na rzecz 90 podróżnych

- województwa podlaskiego, w przypadku 10 sprzedawców wartość towarów wywiezionych przez 30 podróżnych wynosiła od 1226,2 tys. zł do 8632,7 tys. zł (razem 30 704,8 tys. zł). Pięciu sprzedawców pochodziło z województwa podlaskiego, dwóch z województwa lubelskiego oraz po jednym z województw śląskiego, mazowieckiego i dolnośląskiego. Wstępna analiza podmiotów z województwa podlaskiego przeprowadzona w trakcie kontroli NIK w systemie WRO-System wykazała, że trzem z nich przypisano wysoki poziom ryzyka, jednemu poziom podwyższony i jednemu akceptowalny. Jeden z podmiotów, któremu przypisano najwyższy poziom ryzyka, który dokonał sprzedaży w najwyższej kwocie osobom zaliczającym się do grupy 30 podróżnych, o której mowa wcześniej, został z dniem 4 grudnia 2019 r. wykreślony z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 upu (tj. ze względu na brak kontaktu z podatnikiem⁶⁵). Inny z tych podmiotów, posiadający siedzibę na terenie

⁶⁵ Zgodnie z art. 96 ust. 9 pkt 2 upu naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru, jako podatnika ptu bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego,

województwa lubelskiego, był adresatem decyzji Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej określającej wysokość zwrotów VAT za lata 2013–2014, w związku ze stwierdzonym udziałem w oszustwach typu karuzelowego;

- województwa lubelskiego, w przypadku 10 sprzedawców wartość towarów wywiezionych przez 30 podróźnych wynosiła od 2204,8 tys. zł do 8284,5 tys. zł (razem 42 565,9 tys. zł). Czterech podatników pochodziło z województwa lubelskiego, dwóch z podkarpackiego i po jednym z województwa małopolskiego, śląskiego, mazowieckiego i wielkopolskiego. Wstępna analiza wszystkich ww. podmiotów przeprowadzona w systemie WRO-System wykazała, że ośmiu z nich przypisano wysoki poziom ryzyka, jednemu poziom podwyższony, a jednemu akceptowalny⁶⁶. Analiza NIK wykazała, iż dwóch z ww. 10 sprzedawców było adresatami decyzji Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej, wydanych w latach 2017–2019 i określających wysokość zwrotów VAT za lata 2013–2014, w związku z ich udziałem w oszustwach typu „karuzelowego”;
- województwa podkarpackiego, w przypadku 10 sprzedawców wartość towarów wywiezionych przez 30 podróźnych wynosiła od 2678,4 tys. zł do 6230,9 tys. zł (razem 36 523,9 tys. zł). Pięciu podatników pochodziło z województwa podkarpackiego, dwóch z mazowieckiego, dwóch z wielkopolskiego i jeden ze śląskiego. Wstępna analiza wszystkich ww. podmiotów przeprowadzona w systemie WRO-System wykazała, że sześciu z nich przypisano wysoki poziom ryzyka, dwóm poziom podwyższony i dwóm akceptowalny. W wyniku kontroli NIK przeprowadzonej w US w Jarosławiu stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieobjęciu kontrolą podatkową, ani nie skierowaniu wniosku o kontrolę celno-skarbową jednego z ww. podatników, pomimo identyfikowania ryzyka nadużyć. Wniosek o kontrolę celno-skarbową podmiotu został skierowany dopiero w 2019 r. w wyniku kontroli IAS w Rzeszowie przeprowadzonej w US.

Skutki braku jednolitych zasad przy ocenie ilości handlowych

Brak jednolitego i usystematyzowanego podejścia UCS do kontroli prawidłowości stosowania procedury Tax Free pod kątem eliminowania skrajnych przypadków jej nadużywania do rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów w celach handlowych prowadził do niejednolitego podejścia funkcjonariuszy SCS do tej kwestii, przypadków nierównego traktowania podróźnych, powodował trudności organizacyjne oraz zwiększał w istotnym stopniu ryzyko występowania zjawisk korupcyjnych. W ocenie NIK świadczą o tym w szczególności wskazane poniżej okoliczności.

- Kontrola NIK wykazała niejednolite podejście na poszczególnych odcinkach wschodniej granicy RP do kwestii badania „okazjonalności” wywozu towarów w ramach systemu Tax Free. W PUCS w Białymstoku nie dokonywano ocen ani analiz w ww. zakresie z uwagi na brak kry-

naczelnika urzędu celno-skarbowego, dyrektora izby administracji skarbowej lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

⁶⁶ Podwyższony i akceptowalny poziom ryzyka został przypisany podmiotom, które zbyły towary o najniższej wartości spośród wyselekcjonowanej grupy 10 podmiotów.

teriów takiej oceny i brak narzędzi umożliwiających jej przeprowadzenie. W PUCS w Przemyśle koncentrowano się na ocenie pod tym kątem jednorazowego wywozu towaru, natomiast nie kwestionowano przypadków częstotliwego wywozu towarów. W LUCS w Białej Podlaskiej większość odmów potwierdzenia wywozu również wynikała z oceny funkcjonariusza, iż jednorazowy wywóz towaru nosi znamiona wywozu o charakterze handlowym, jednak np. OC w Hrebennem, OC w Dorohusku oraz OC w Zosinie zdarzały się przypadki przyjmowania kryterium częstotliwości wywozu, jako przesłanki do odmowy potwierdzenia wywozu towaru lub zamieszczenia na dokumencie stosownej adnotacji dla US właściwego dla sprzedawcy towaru.

Przykłady

W **OC w Hrebennem** przeprowadzono analizę częstotliwości wywozu towarów w procedurze Tax Free za miesiące kwiecień-czerwiec 2019 r., której wyniki stanowiły przesłankę podjęcia kontroli wytypowanych podróżnych. Z ośmiu wyselekcjonowanych osób, które następnie w przyjętym okresie przekraczały granicę, wobec pięciu stwierdzono handlowy charakter wywozu towaru, w przypadku dwóch odmówiono potwierdzenia rachunku ze względu na powtarzalność wywożenia towaru, a wobec jednego nie stwierdzono nieprawidłowości.

W 2018 r. funkcjonariusz z **OC w Zosinie** zamieścił na dokumencie Tax Free podróżnego adnotację *możliwość wywozu towarów w celach handlowych za pomocą dokumentów Tax Free przez ww. osobę, poprzez wielokrotny wywóz tego samego rodzaju towarów, co na ww. dokumencie. Decyzja o zwrocie podatku do decyzji właściwego miejscowo US*. Czynność ta stała się przedmiotem zażalenia złożonego przez podróżnego do Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej. Zastępca Naczelnika LUCS, odnosząc się do zażalenia, wskazała osiem dokumentów Tax Free dotyczących tej samej grupy asortymentowej towaru wystawionych w ciągu 12 dni, każdy na kwotę 6 tys. zł. Przytaczając obszernie przepisy prawa unijnego i krajowego, a także tezy z orzecznictwa sądów administracyjnych poinformowała również podróżnego o istocie procedury Tax Free wskazującej na jej przeznaczenie do obrotu detalicznego, pozbawionego aspektu handlowego.

W 2018 r. stwierdzenie przez funkcjonariuszy **OCD w Dorohusku** regularnych wywozów tych samych grup towarów, zakupionych niemal wyłącznie u jednego sprzedawcy, stanowiło przesłankę odmowy potwierdzenia wywozu towarów sześciu podróżnym. Identyfikując zorganizowaną grupę osób, poruszającą się dwoma pojazdami i regularnie notowaną w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”, funkcjonariusze OC stwierdzili, że wymienieni podróżni z rozmysłem dokonują pozornie jednostkowych, ale regularnie powtarzających się zakupów tych samych lub podobnych towarów, ściśle pod konkretne zamówienie, z przeznaczeniem do dalszej odsprzedaży. Czynności funkcjonariuszy zostały w tych sprawach zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie, który oddalił skargi podróżnych. Rozstrzygnięcia te zostały następnie pozytywnie zweryfikowane przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyniku postępowań kasacyjnych.

Odmowy potwierdzania wywozu towarów ze względu na charakter handlowy tylko w znikomym stopniu dotyczyły „podróżnych” wyselekcjonowanych z inicjatywy NIK, którzy w latach 2017–2019 (I półrocze) dokonywali wywozu towarów w procedurze Tax Free na największą skalę.

Na 28,4 tys. dokumentów Tax Free przedstawionych na przejściach granicznych województwa lubelskiego przez grupę 30 podróżnych, którzy dokonali w latach 2017–2019 (I półrocze) wywozu towarów na najwyższą skalę (łącznie na kwotę 69 261,2 tys. zł), funkcjonariusze OC skontrolowali 7,5 tys. dokumentów, z tego tylko w czterech przypadkach stwierdzili nieprawidłowości ze względu na charakter handlowy wywożonych towarów. Jeden z podróżnych przedstawił przy jednym przekroczeniu granicy dwa rachunki za zakup produktów „papierosowych” o wartości 4,3 tys. zł, drugi podróżny przy dwóch przekroczeniach przedstawił po jednym rachunku dotyczącym zakupu sprzętu AGD (o łącznej wartości 5,7 tys. zł).

Na 16 tys. dokumentów Tax Free przedstawionych na przejściach granicznych województwa podkarpackiego przez grupę 30 podróżnych, którzy dokonali w latach 2017–2019 (I półrocze) wywozu towarów na najwyższą skalę, funkcjonariusze skontrolowali 7,7 tys. dokumentów, z tego w czterech przypadkach stwierdzili nieprawidłowości ze względu na charakter handlowy wywożonych towarów. Dotyczyło to dokumentu Tax Free na kwotę:

- 28,3 tys. zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie wywiózł towary o wartości 2138,9 tys. zł na podstawie 316 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 0,2 tys. zł do 55,4 tys. zł;
- 15,1 tys. zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie wywiózł towary o wartości 2107,9 tys. zł na podstawie 320 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 0,2 tys. zł do 25,6 tys. zł;
- 0,4 tys. zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie wywiózł towary o wartości 1854,9 tys. zł na podstawie 306 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 0,3 tys. zł do 34,4 tys. zł;
- 1,7 tys. zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie wywiózł towary o wartości 1846,8 tys. zł na podstawie 932 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 0,2 tys. zł do 13,2 tys. zł.

- Jeden z sygnałów dotyczących potencjalnych zjawisk korupcyjnych zgłoszonych w okresie objętym kontrolą do IAS w Lublinie pochodził od sprzedawcy towarów w systemie Tax Free, który poinformował o nieprawidłowościach przy potwierdzaniu dokumentów Tax Free, o których dowiedział się od podróżnych. Wskazał, iż funkcjonariusze SCS wpisują (rzekomo w celu wymuszenia korzyści majątkowych) adnotację o ilościach handlowych, która uniemożliwia odzyskanie VAT z tytułu wywozu. Dodał, iż podróżni, którzy się nie zgadzają na wręczenie korzyści, wracają do sprzedawcy i proszą o przepisanie dokumentów, a następnie udają się na inne przejście graniczne i tam uzyskują potwierdzenie. Analiza anulowanych dokumentów Tax Free przeprowadzona przez komórkę kontroli wewnętrznej IAS w Lublinie wykazała, że na 32 takie dokumenty 24 zostały powtórnie przedstawione i potwierdzone na granicy po ich przepisaniu (na tym samym lub innym przejściu granicznym). IAS w Lublinie nie podjęła w tym zakresie żadnych działań nadzorczych ukierunkowanych na zbadanie jednolitości działania funkcjonariuszy, a sprawę przekazała do Biura Inspekcji Wewnętrznej MF.
- Kontrola NIK wykazała przypadki występowania trudności w zapewnieniu skutecznej kontroli podróżnych i wywożonych przez nich towarów, szczególnie w sytuacji znacznego obciążenia pracą i dużą liczbą dokumentów Tax Free podlegających rejestracji i kontroli.

Przykłady

Szczegółowa analiza trzech podróżnych, którzy dokonali przez przejścia graniczne województwa lubelskiego wywozu towarów o najwyższej wartości (z uwzględnieniem konfrontacji danych z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” z danymi z systemu ZAOiL prowadzonego przez SG) wykazała, że dochodziło do sytuacji, gdy przy konkretnym przekroczeniu granicy:

- dana osoba przedstawiała rachunki Tax Free z podanymi różnymi (maksymalnie trzema) numerami identyfikacyjnymi paszportów, bądź innych dokumentów potwierdzającymi tożsamość;
- towary ujęte na rachunkach Tax Free, przedstawianych przez obcokrajowca, wywożone były kilkoma pojazdami, niejednokrotnie różnymi od samochodu, którym przemieszczał się sam podróżny (w skrajnym przypadku towar o wartości 85,7 tys. zł, ujęty na 23 różnych rachunkach Tax Free, przewieziony został w czterech samochodach, a sam podróżny przekraczał granicę piątym pojazdem). Kontrolę celno-skarbową kolejnych partii towaru wywożonych przy takim przekroczeniu granicy przeprowadzano w odstępach sięgających dwóch i pół godziny.

Zdaniem Zastępcy Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej powyższe sytuacje wynikały z braku funkcjonalności systemowych pozwalających na identyfikację wszystkich dokumentów zarejestrowanych w odniesieniu do konkretnego pojazdu. Z uwagi na istniejącą infrastrukturę, obciążenie pracą i dużą liczbę dokumentów Tax Free, bieżące wychwytywanie takich przypadków było niemożliwe.

W trakcie kontroli NIK w UCS przeprowadzone zostały oględziny przejść granicznych. W województwie lubelskim objęto nimi przejścia w Terespolu i w Hrebennem, w województwie podlaskim – w Bobrownikach i w Kuźnicy (drogowe i kolejowe), a w województwie podkarpackim – w Korczowej i w Medyce. Wykazały one w szczególności, że:

- obsługi dokumentów Tax Free dokonywano zgodnie z regulacjami wewnętrznymi;
- obsada kadrowa funkcjonariuszy SCS w czasie oględzin była niższa od poziomu minimalnego określonego w technologii odpraw w przypadku OCD w Kuźnicy. W pozostałych OC obsługujących przejścia graniczne, w trakcie oględzin obsada była zgodna z minimalną, lecz niższa od poziomu optymalnego;
- odprawa Tax Free prowadzona była po odprawie granicznej realizowanej przez funkcjonariuszy SG. Wyjątkiem było przejście piesze w Medyce, jednak po odprawie dokonanej przez funkcjonariuszy SCS nie było możliwości powrotu podróżnego na terytorium RP;
- kontrole towarów w trakcie oględzin realizowano z inicjatywy własnej funkcjonariuszy lub w drodze realizacji wskazania systemowego;
- w OC w Medyce, Korczowej, Hrebennem i Terespolu, w myśl regulacji wewnętrznych ukierunkowanych na minimalizowanie ryzyka zjawisk korupcyjnych, stosowano zasadę „wielu oczu” polegającą na rozdzielaniu pomiędzy różnych funkcjonariuszy (rejestratora i rewidenta) czynności rejestracji dokumentów oraz kontroli fizycznej towarów. W OC w Kuźnicy i w Bobrownikach zadania te nie były rozdzielone

Oględziny NIK
wybranych przejść
granicznych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

i były wykonywane przez pojedynczych funkcjonariuszy. Regulaminy wewnętrzne i technologie odpraw w tych dwóch OC nie przewidywały rozdzielenia zadań w ramach odprawy Tax Free;

- przyjęta organizacja ruchu w przejściu granicznym w Terespolu i Hrebennem w strefie kontroli celno-skarbowej i umożliwienie swobodnego poruszania się po tej strefie podróżnych nie wykluczały możliwości przekazania towaru (szczególnie małej wielkości) innym podróżnym oczekującym na odprawę, co potwierdzali w wyjaśnieniach funkcjonariusze pełniący służbę na tych przejściach. Kierownicy OC wyjaśniali, że po odprawie kierowca i podróżny obowiązani są wyjechać ze strefy odpraw, zaś funkcjonariusze mają obowiązek sprawować nadzór nad podróżnymi w tej strefie. Ustalenia kontroli NIK wykazały, że biorąc pod uwagę zaangażowanie funkcjonariuszy m.in. w czynności związane z obsługą dokumentów w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” nadzór ten był ograniczony. W trakcie oględzin stwierdzono przypadki pozostawiania niektórych podróżnych na terenie przejścia granicznego po odprawie;
- organizacja odpraw w przejściu pieszym w Medyce powodowała, że osoby wychodzące z RP po odprawie przemieszczały się równolegle z osobami wchodzącymi na teren RP po odprawie granicznej i celno-skarbowej, co stwarzało możliwość przekazywania towarów przez ogrodzenie pomiędzy przemieszczającymi się w różnych kierunkach osobami.

Kontrola NIK w PUCS w Przemysłu wykazała pojedyncze przypadki naruszenia przez funkcjonariuszy SCS przepisów wewnętrznych polegające na braku opatrzenia dokumentu Tax Free adnotacją o dokonanej odmowie potwierdzenia wywozu towaru (jeden przypadek) oraz nieprzekazaniu naczelnikowi właściwego US informacji o ujawnionych brakach towarów, zgłoszonych do odprawy Tax Free (dwa przypadki). Z kolei w PUCS w Białymstoku stwierdzono pojedynczy przypadek potwierdzenia wywozu towaru osobie, która posiadała miejsce zamieszkania na terytorium Polski.

Problemy i ryzyka związane z procedurą Tax Free identyfikowane w UCS

Kontrola NIK wykazała, iż w skontrolowanych UCS identyfikowano na różnych szczeblach problemy i ryzyka związane z kontrolą wywozu towarów w procedurze Tax Free poza obszar UE. W przypadku:

- PUCS w Przemysłu, identyfikując problem wykorzystywania procedury Tax Free do oszustw typu „karuzelowego”, dostrzegano dokonywanie jednostkowego wywozu towarów w sposób powtarzalny, skutkujący w krótkich odstępach czasu wywozem towaru wskazującym na przeznaczenie handlowe. Identyfikowano problem ograniczonych funkcjonalności systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” oraz brak wytycznych w zakresie badania okazjonalności. Bazując na wynikach kontroli celno-skarbowych prowadzonych u sprzedawców towarów identyfikowano przypadki sprzedaży towarów powtarzającym się osobom w ilościach niewątpliwie wskazujących na hurtowy charakter. Analiza materiałów dowodowych wskazywała, iż „podróżni” byli często bezrobotni, nie posiadali własnych środków finansowych, nie nabywali towarów na własne potrzeby, lecz udostępniali swoje

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dane osobowe na potrzeby wywozu towaru w zamian za wynagrodzenie. Osoby te z reguły nie dokonywały osobistego odbioru podatku, lecz upoważniały do tego kierowców „busów”, którymi podróżowały. Zaobserwowano również wystawianie dokumentów Tax Free in blanco (tj. bez danych osobowych „podróżnego”). Informacje o negatywnych zjawiskach zaobserwowanych przez funkcjonariuszy SCS były przekazywane przez Naczelnika PUCS w Przemysłu Zastępcy Szefa KAS oraz pełnomocnikowi Szefa KAS ds. koordynacji działań izb administracji skarbowej obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze przejścia graniczne.

Przykład

W listopadzie 2017 r. Naczelnik **PUCS w Przemysłu**, mając na uwadze rolę UCS, informował Zastępcę Szefa KAS o braku odpowiedniego narzędzia do monitorowania i określania charakteru handlowego towarów, stwierdzając, iż obecnie stosowany system wymaga modyfikacji lub wprowadzenia nowego narzędzia celem prowadzenia bieżących analiz i możliwości zastrzegania podróżnych (stwierdzania ilości handlowych w określonej perspektywie czasowej). Podkreślił również, iż naczelnicy US zwracali się do PUCS o nadzór i kontrolę tego proceduru z uwagi na zwroty wysokich kwot VAT. Z kolei w grudniu 2017 r. Naczelnik PUCS w Przemysłu informował pełnomocnika Szefa KAS, iż badanie okazjonalności wywozu wymagałoby wsparcia informatycznego i wskazania z poziomu MF okresów i ilości, które mogłyby być uznane za mieszczące się w pojęciu dopuszczalnej okazjonalności.

- LUCS w Białej Podlaskiej identyfikowano problem braku jednoznacznych wyjaśnień dotyczących ilości handlowych oraz brak w systemie funkcjonalności, która w prosty sposób umożliwiałaby sprawdzenie historii danego podróżnego. Kierownicy OC formułowali postulaty m.in. w zakresie doprecyzowania pojęcia ilości handlowych towaru, również w kontekście częstotliwości wywozu oraz bagażu osobistego, doprecyzowania zasad potwierdzania lub odmowy potwierdzenia wywozu towarów przez cudzoziemców posiadających zezwolenie na pobyt stały. Identyfikowali również negatywne zjawiska związane z funkcjonowaniem procedury Tax Free.

Przykłady

Kierownik **OC w Dołhobyczowie** 17 stycznia 2018 r. sygnalizował Delegaturze UCS w Zamościu, iż w obrębie przejścia granicznego pojawiają się pojazdy ciężarowe z towarami. Podróżni z Ukrainy fizycznie nie zakupują tego towaru, lecz odbierają z pojazdów i otrzymują dokument Tax Free. Niejednokrotnie prawdopodobnie sami wypełniają długopisem dane osobowe. OC zwrócił się o wzmocnienie kontroli firm, które otrzymują uprawnienia do sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Wskazał na prawdopodobieństwo przekazywania przez sprzedawców czystych, niewypełnionych dokumentów Tax Free.

Kierownik **OC w Dorohusku** wskazał na ujawnienie w pociągu osobowym potwierdzonych dokumentów TAX FREE (ok. 200 szt.) przewożonych przez cudzoziemca będącego jednocześnie właścicielem firmy, wystawiającym przedmiotowe dokumenty. W każdym przypadku wywóz został potwierdzony przez funkcjonariuszy OCD i OC w Dorohusku. Na wszystkich weryfikowanych dokumentach znajdowały się podpisy osób dokonujących zakupu towarów w polu przeznaczonym na potwierdzenie odbioru zwrotu VAT. Kontrolowany wyjaśnił, że zwrot jeszcze nie nastąpił.

Kierownik **OCD w Dorohusku** w piśmie z 4 sierpnia 2017 r. do Delegatury LUCS w Lublinie wskazał na rolę organu celnego w kwestii potwierdzania na dokumencie Tax Free wywozu towarów o charakterze handlowym, powołał się na pismo MF z 28 lutego 2017 r., ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych oraz interpretacje indywidualne Ministra Finansów. Wywóz towarów ilościach handlowych nie może być jednocześnie wywozem o charakterze okazjonalnym, poświadczanym na podstawie dokumentów Tax Free. Kierownik podał, że analizy OC potwierdzają, że w wielu przypadkach w systemie Tax Free uczestniczyli ci sami podróżni dokonujący regularnych wywozów tego samego rodzaju towarów.

Kierownik **OC w Hrebennem** wyjaśnił NIK, że funkcjonariusze zgłaszali problemy z określeniem ilości handlowych/przeznaczenia handlowego towaru oraz badaniem częstotliwości. Dotyczyły prośby o wyjaśnienie sformułowań wywozu towarów o charakterze niehandlowym oraz „rodzaju i ilości towarów, które nie mogą wskazywać na ich wywóz w celach handlowych”. Przedstawione zagadnienia zostały pozostawione bez jednoznacznych i szczegółowych wyjaśnień oraz wytucznych. Stanowią one w dalszym ciągu istotne utrudnienia w realizacji zadań związanych z Tax Free. W czasie wykonywania czynności służbowych funkcjonariusze niejednokrotnie muszą podejmować bardzo ważne decyzje w zakresie oceny m.in. czy wywożony towar przez podróżnych jest w ilości handlowej, czy ma charakter handlowy, oraz czy przewożony jest w bagażu osobistym podróżnego. Przepisy prawa nie precyzują tych kwestii. Nie ma również wewnętrznych regulacji w zakresie badania przez organ celny częstotliwości odprawy podróżnych w ramach Tax Free oraz w jakim celu podróżni nabywa towar: (...) Rejestrator nie dysponuje odpowiednim narzędziem w postaci możliwości sporządzenia raportu, w celu sprawdzenia, z jaką częstotliwością podróżni przekracza granicę, z jakim towarem, jakie jest jego przeznaczenie (badanie okazjonalności). Ocena jest subiektywna i indywidualna.

Pismem z dnia 5 kwietnia 2017 r. Kierownik **OC w Hrebennem** ponownie zwrócił się do Zastępcy Naczelnika LUCS Delegatura w Zamościu o informację dotyczącą uściślenia pojęć „wywozu o charakterze niehandlowym”, jak również „rodzaju i ilości towarów, które nie mogą wskazywać na ich wywóz w celach handlowych”. Z pism MF CP5.892.94.2016.BDDF.98 i PT2.8143.14.2017.BDDF.71 z dnia 28 lutego 2017 r. wynika, że rola organu celnego związana z potwierdzaniem wywozu towarów powinna wykraczać poza ramy czynności określonych w art. 128 uptu i obejmować dokonanie przez funkcjonariusza oceny, czy wywożony towar jest „w ilości hurtowej”, czy też ma „charakter handlowy”. Kierownik OC wskazał, iż jeżeli to funkcjonariusz podczas przeprowadzanej kontroli dokumentów Tax Free będzie dokonywał oceny, czy wywożony towar jest w „ilości handlowej”, czy też nie, może spowodować mnogość interpretacji. Będziemy mieli sytuacje, gdzie na dwóch różnych pasach odpraw podróżni będą wywozić takie same ilości towaru i jeden z funkcjonariuszy oceni je, jako „ilości handlowe”, a drugi nie i dokona potwierdzenia wywozu takiego towaru. Będzie to wiązało się ze skargami podróżnych na czynności wykonywane przez funkcjonariuszy i stosowanie różnych interpretacji pojęcia „ilości handlowych”. Dodatkowo praktyka stosowana na różnych przejściach granicznych może powodować też sytuacje konfliktowe z podróżnymi dokonującymi wywozu towarów w ramach systemu Tax Free. Inne zagrożenie, które może wystąpić w sytuacji, kiedy to funkcjonariusz będzie decydował o „ilości handlowej”, to zagrożenie korupcyjne. Dowolność interpretacyjna może powodować występowanie takich zachowań ze strony podróżnych, a także istnieje takie zagrożenie po stronie funkcjonariuszy. W związku z tym Kierownik zwrócił się o pomoc w interpretacji wcześniej powołanych pism MF.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- W PUCS w Białymstoku identyfikowano problem związany z próbami uzyskania potwierdzenia dokumentów Tax Free, na których poza towarem została ujęta usługa oraz wątpliwości dotyczące obsługi podróżnych posiadających podwójne obywatelstwo lub posiadających dokumenty uprawniające do przebywania na terytorium UE (karta pobytu wydana w celu osiedlenia się lub uprawniająca do pobytu stałego). Zwracano także uwagę na ograniczenia funkcjonalności systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”.

W ramach działań zmierzających do minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych stosowano w szczególności zasadę losowego przydzielania funkcjonariuszy do służby na danych stanowiskach, prowadzono powtórne kontrole wywożonego towaru, prowadzono kontrole funkcjonalne. W LUCS w Białej Podlaskiej oraz w PUCS w Przemyśle stosowano zasadę „wielu oczu”, zgodnie z którą rewizja nie mogła być wykonywana przez tę samą osobę, która dokonała rejestracji danego dokumentu. W PUCS w Białymstoku taka zasada nie była stosowana, a wszystkie ww. czynności były realizowane przez pojedynczych funkcjonariuszy.

Od października 2018 r. organy KAS uzyskały dostęp do „Zintegrowanego Archiwum Odpraw i Legitymowań” (ZAOiL) prowadzonego przez Straż Graniczną. W październiku 2019 r. na szczeblu MF zainicjowano działania w zakresie porównania danych w powyższych systemach, wskutek których stwierdzono przypadki nieprawidłowości i zawiadomiono o nich organy ścigania. Przed zapewnieniem organom KAS dostępu do danych w systemie ZAOiL tego typu analizy odbywały się doraźnie i wiązały się z koniecznością uzyskania danych od SG⁶⁷. W ocenie NIK dane z tych systemów powinny być systematycznie porównywane w celu wyjaśniania ewentualnych rozbieżności.

Działania zmierzające do ograniczenia ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych

Przykład

Przeprowadzone na próbie trzech podróżnych⁶⁸ w ramach kontroli NIK w **LUCS w Białej Podlaskiej** porównanie danych pomiędzy systemem „Zwrot VAT dla podróżnych” i ZAOiL wykazało rozbieżności dotyczące numerów rejestracyjnych pojazdów, jak też czasu przeprowadzania odpraw granicznych i kontroli celno-skarbowych. Wstępna analiza wskazywała na sytuacje, w których w 2017 r. w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” funkcjonariusze SCS zarejestrowali dokumenty Tax Free jeszcze zanim w systemie ZAOiL odnotowano przekroczenie granicy przez podróżnego na kierunku wyjazdowym. W dwóch dniach zarejestrowano w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” trzy rachunki Tax Free na łączne kwoty 18,6 tys. zł i 81,63 euro, podczas gdy według ZAOiL osoba ta nie przekraczała wówczas granicy RP (żaden z rachunków nie był kierowany do rewizji). W jednym dniu zarejestrowano zaś osiem rachunków Tax Free na łączną kwotę 20,0 tys. zł w momencie, gdy – według systemu ZAOiL – ww. podróżny przekraczał granicę RP na kierunku wyjazdowym innym pojazdem (żaden z rachunków nie był kierowany do rewizji). Zastępca Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej przytoczył dane systemowe sugerujące, że występujące różnice były prawdopodobnie skutkiem nieprawidłowych danych

⁶⁷ Np. pismo Departamentu Ceł MF z dnia 24 sierpnia 2018 r. nr DC9.0723.269.2018.

⁶⁸ Podróżni, którzy dokonali w latach 2017-2019 (I półrocze) w procedurze Tax Free wywozu towarów o najwyższej wartości.

wprowadzonych do systemu ZAOiL, a na jednej ze służb zostały odnotowane przez kierownika zmiany problemy z systemem informatycznym prowadzonym przez SG.

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

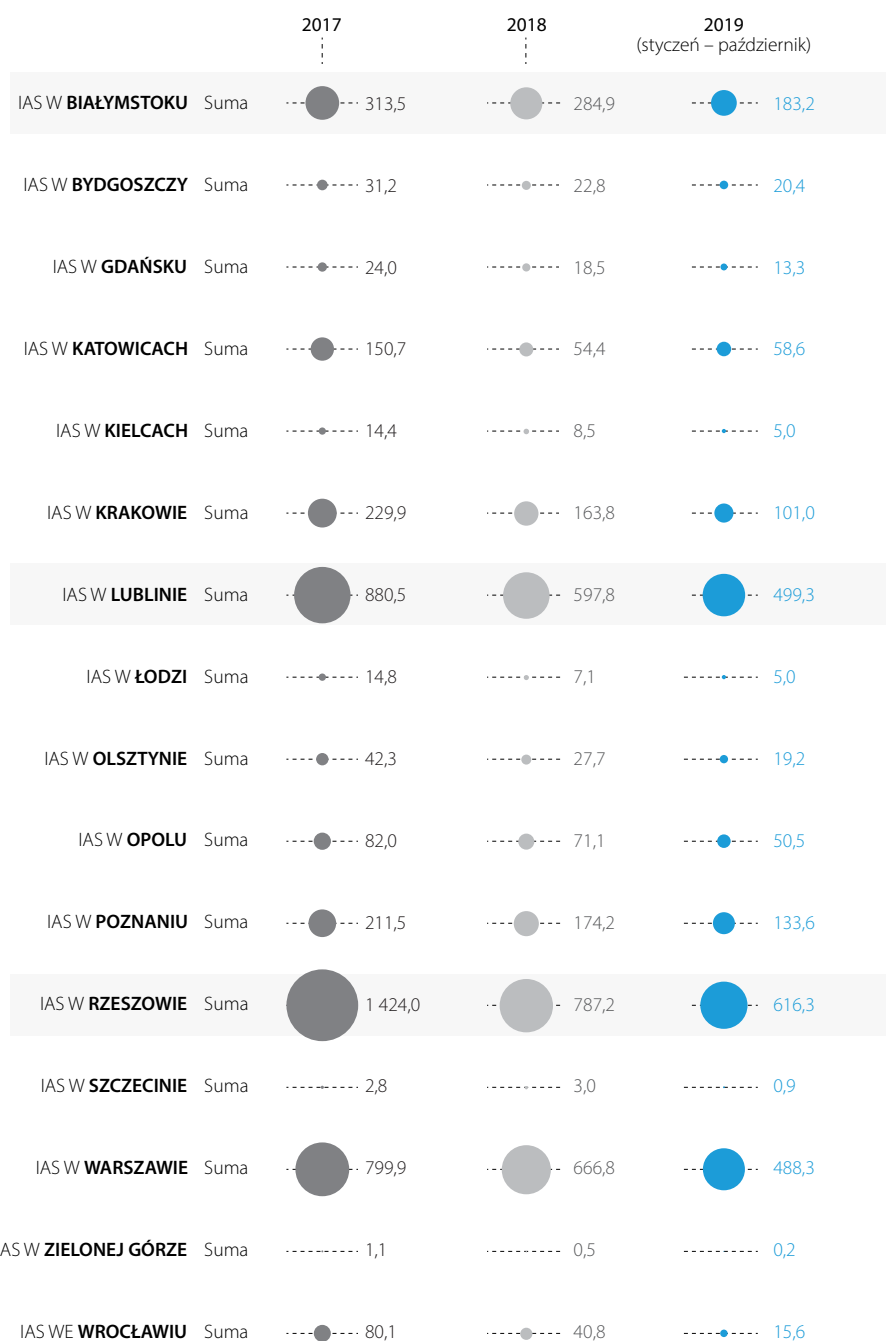
Warunki prowadzenia sprzedaży w systemie Tax Free

Sprzedawcą towarów w systemie Tax Free może być zarejestrowany podatnik VAT, który ewidencjonuje sprzedaż przy użyciu kasy rejestrującej i poinformuje właściwego naczelnika US, iż prowadzi sprzedaż w systemie Tax Free. Przepisy uptu przewidują również inne, szczegółowe wymogi dotyczące m.in. oznaczenia punktu sprzedaży i obowiązków informacyjnych wobec podróżnych. Kolejnym warunkiem ustanowionym w przepisach uptu wobec sprzedawców towarów w systemie Tax Free było uzyskanie za poprzedni rok podatkowy co najmniej 400 tys. zł obrotów. Niemniej jednak, 28 lutego 2018 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-307/16 – Stanisław Pieńkowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie, według którego art. 131, art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, wedle których w ramach dostaw na eksport towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, sprzedawca będący podatnikiem powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu podatku od wartości dodanej podróżnym, jeżeli sam brak poszanowania tych warunków skutkuje ostatecznym pozbawieniem prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 9

Wartość dostaw w ramach systemu Tax Free zadeklarowana przez podatników VAT w latach 2017–2019 (do 10 października) według województw



Źródło: opracowanie NIK na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

W latach 2017–2019 (do końca października) nastąpił spadek wartości dostaw towarów w systemie Tax Free. Łączna wartość sprzedaży tego rodzaju, zadeklarowanej przez podatników VAT, wyniosła w 2017 r. 4 302 712,0 tys. zł, w 2018 r. 2 929 267,4 tys. zł, a od stycznia do października 2019 r. 2 210 390,4 tys. zł. Najwyższe wartości dostaw w systemie Tax Free zadeklarowali podatnicy z województwa podkarpackiego, lubelskiego,

Wartość dostaw w systemie Tax Free deklarowanych przez sprzedawców z całej Polski

mazowieckiego i podlaskiego. Ich wartość w latach 2017–2019 (do października) stanowiła 79,9% wartości dostaw w systemie Tax Free dokonanych przez podatników z całej Polski⁶⁹.

W latach 2017–2019 zmniejszeniu uległa także liczba podatników VAT uczestniczących w systemie Tax Free. Liczba sprzedawców, których dokumenty zostały przedłożone do potwierdzenia w granicznych OC zlokalizowanych na terytorium RP spadła z 5,7 tys. w 2017 r. do 4,5 tys. w 2019 r. (do 30 września).

5.3.1. Izby administracji skarbowej

Izby
administracji skarbowej
objęte kontrolą NIK

Kontrolą NIK objęto trzy IAS, tj. IAS w Białymstoku, IAS w Lublinie i IAS w Rzeszowie. Biorąc pod uwagę położenie przygraniczne, we właściwości tych izb pozostawała największa liczba podmiotów dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. zmniejszyła się z 2,2 tys. do 1,7 tys. liczba podatników VAT pozostających we właściwości miejscowej US z województwa lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego, deklarujących dostawy w ramach systemu Tax Free. Zmniejszeniu uległy również wartości dostaw towarów w systemie Tax Free.

Podstawowe zadania
dyrektora IAS

Do zadań dyrektora IAS należy w szczególności nadzór nad działalnością naczelników US i naczelników UCS, a także prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Zgodnie ze statutem IAS określonym przez Ministra Finansów, szczegółowe zadania komórek organizacyjnych IAS obejmują m.in. zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych; koordynowanie kontroli podatkowych wykonywanych przez naczelników US; nadzór merytoryczny na prawidłowością kontroli podatkowych i czynności sprawdzających prowadzonych przez US oraz nad realizacją zadań komórek kontroli celno-skarbowej w UCS.

Rozpoznanie przez IAS
mechanizmów nadużyć
z wykorzystaniem
procedury Tax Free

Wszystkie trzy IAS skontrolowane przez NIK posiadały wiedzę na temat najistotniejszych mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. Pochodziła ona od podległych US oraz UCS i wynikała w szczególności z prowadzonych kontroli podatników będących sprzedawcami w systemie Tax Free. Była uzyskiwana również w ramach sprawowania nadzoru instancyjnego nad działalnością orzeczniczą podległych organów. Mechanizmy nadużyć i podstawowe ryzyka związane z funkcjonowaniem procedury Tax Free identyfikowane były zarówno przed, jak i po utworzeniu KAS.

Negatywne zjawiska związane z funkcjonowaniem procedury Tax Free znajdowały w sposób udokumentowany odzwierciedlenie głównie w ramach:

⁶⁹ Wartość dostaw w systemie Tax Free dokonanych w latach 2017–2019 (do października) przez podatników z województwa podkarpackiego stanowiła 29,9% wszystkich dostaw w tym systemie dokonanych na terenie całej Polski. W przypadku podatników z województwa lubelskiego udział ten wynosił 20,9%, z województwa mazowieckiego 20,7%, a z podlaskiego 8,3%.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- gromadzenia przez IAS w Białymstoku, Lublinie i Rzeszowie danych od podległych US i UCS na potrzeby udzielenia odpowiedzi Dyrektorowi IAS w Łodzi, który bazując na rozpoznanym mechanizmie nadużyć stwierdzonym na obszarze swojej właściwości miejscowej, zwrócił się w 2018 r. do wszystkich IAS w kraju o udzielenie informacji na temat zaobserwowanych nieprawidłowości i sposobów im przeciwdziałania. Wskazał jednocześnie, iż skala zaobserwowanego zjawiska jest duża i wymaga przyjęcia skutecznych rozwiązań;
- analizy przeprowadzonej w grudniu 2017 r. przez Dział Kontroli Podatkowej i Celno-Skarbowej IAS w Rzeszowie dotyczącej problemów, z jakimi spotykają się US i PUCS w Przemysłu w trakcie analiz i kontroli podatników sprzedających towary w ramach procedury Tax Free;
- analiz prowadzonych przed utworzeniem KAS (tj. przed 1 marca 2017 r.), np. analizy przeprowadzonej przez Zespół wspomagania analitycznego służb celnych i skarbowych w zakresie zwrotu VAT m.in. podróżnym, który funkcjonował w Izbie Skarbowej w Lublinie od marca 2016 r. do końca lutego 2017 r., czy też analiz prowadzonych w Izbie Skarbowej w Białymstoku w 2015 i 2016 r.;
- pism skierowanych do MF przez dyrektorów IAS w Białymstoku i w Rzeszowie (odpowiednio w grudniu 2017 r. i styczniu 2018 r.), dotyczących identyfikowanych nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu Tax Free oraz możliwości im przeciwdziałania;
- rozpatrywanych przez dyrektorów IAS odwołań od decyzji podatkowych wydanych przez podległe organy w pierwszej instancji;
- prac zespołów powołanych przez dyrektorów IAS w Rzeszowie i IAS w Białymstoku, ukierunkowanych na identyfikację i zwalczanie nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free.

Powyższe zjawiska znajdowały w okresie objętym kontrolą NIK odzwierciedlenie także w działalności kontrolnej organów podatkowych spoza województw lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego. Wynika to z⁷⁰:

- odpowiedzi uzyskanych w 2018 r. przez Dyrektora IAS w Łodzi od dyrektorów innych IAS na prośbę o przekazanie informacji na temat mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free identyfikowanych na obszarze objętym ich właściwością miejscową (prośbę sformułowano na bazie przypadków identyfikowanych w ramach kontroli podatnika posiadającego siedzibę w województwie łódzkim)⁷¹;
- informacji i wyjaśnień udzielonych NIK przez naczelników pięciu US (jednego z województwa wielkopolskiego i czterech z województwa mazowieckiego⁷²).

⁷⁰ Dokumenty pozyskano w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

⁷¹ Odpowiedzi udzielili dyrektorzy IAS: w Warszawie, we Wrocławiu, w Olsztynie, w Gdańsku, w Bydgoszczy, w Katowicach, w Rzeszowie, w Kielcach, w Szczecinie, w Białymstoku, w Poznaniu i w Lublinie.

⁷² Zapytania skierowano do Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów, Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie oraz Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu. Dokonując doboru urzędów kierowano się wartością deklarowanych w tych urzędach dostaw w systemie Tax Free i liczbą podatników podatku od towarów i usług zarejestrowanych w tych urzędach i dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free.

Dane będące w posiadaniu IAS wskazywały, iż na niskim poziomie pozostawało ryzyko braku towaru na granicy podczas potwierdzania wywozu. Wyniki kontroli towarów prowadzonych przez funkcjonariuszy SCS wskazywały, iż towary, co do zasady były wywożone za granicę, a przypadki częściowego lub całkowitego braku towaru stanowiły niską wartość w porównaniu do łącznej wartości dokumentów Tax Free poddanych kontroli. Niemniej jednak, do zaobserwowanych, negatywnych zjawisk w funkcjonowaniu procedury Tax Free, zmierzających do uzyskania nienależnego zwrotu VAT, US (w szczególności te urzędy, w których właściwości pozostawała znaczna liczba podatników dokonujących dostaw w systemie Tax Free) oraz UCS z województwa lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego zaliczały w szczególności:

- częste przypadki wykorzystywania procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu znacznych ilości towarów przez powtarzające się osoby (nawet kilka razy w ciągu jednego dnia), co świadczyło o przeznaczeniu towarów na cele handlowe, a nie na użytek osobisty „podróżnych”. Polegało to z reguły na „rozpisywaniu” hurtowych ilości towarów na pojedynczych „podróżnych” oraz masowe wystawianie paragonów w krótkich odstępach czasu, niejednokrotnie podczas nieobecności nabywców w Polsce (wystawianie dokumentów *in blanco* do późniejszego, samodzielnego wypełnienia przez „podróżnego”, bądź np. na podstawie kopii paszportów). Wskazywano na przypadki, w których podróżny nie jest również obecny w Polsce w dacie rzekomego uzyskania zwrotu podatku, bądź podatek zwracany jest osobie upoważnionej przez nabywcę towaru⁷³;
- ściśle wiążące się z ww. działaniami wykorzystywanie sprzedaży w systemie Tax Free, jako ostatniego etapu oszustwa typu „karuzelowego”, ukierunkowanego na wyłudzenie przez sprzedawcę z budżetu państwa nienależnego zwrotu VAT, który nie został zapłacony na wcześniejszych etapach obrotu polegającego na pozorowaniu rzeczywistej działalności gospodarczej (w ramach sztucznie utworzonego łańcucha podmiotów). W związku z brakiem zapłaty podatku należnego, kolejne ogniwa w łańcuchu transakcji generują znaczne kwoty podatku naliczonego do odliczenia, a sprzedawca Tax Free występuje ostatecznie o jego zwrot. Występowały przy tym przypadki, w których organizatorem procedury jest obcokrajowiec, który inicjuje współpracę ze sprzedawcą towarów w systemie Tax Free, wskazuje kontrahentów do zakupu towaru, finansuje dostawy, zapewnia odbiór towaru przez „podróżnych” (tzw. „mrówki”) niebędących faktycznymi nabywcami towarów, lecz trudniących się udostępnianiem swoich danych i przenoszeniem towarów przez granicę. Sprzedawca Tax Free jedynie dokonuje rozpisanie towaru na poszczególne osoby;

⁷³ Dyrektor IAS w Białymstoku, informując w styczniu 2018 r. MF o nieprawidłowościach dotyczących funkcjonowania procedury Tax Free, wskazał na przykład, w którym podatek w przeciągu czterech miesięcy dokonał sprzedaży towarów na rzecz obywateli Republiki Białorusi, którzy w 2,3 tys. przypadków wskazali, jako osobę upoważnioną do otrzymania zwrotu podatku jedną, tę samą osobę, która – jak wynikało z informacji uzyskanych od SG – w badanym okresie w ogóle nie przekraczała granicy polsko-białoruskiej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- ryzyko ponownego wwozu do Polski towarów wywiezionych w ramach procedury Tax Free;
- wiążące się z wykorzystywaniem procedury Tax Free do oszustw typu „karuzelowego” wykazywanie w dokumentach Tax Free wielokrotnie zawyżonych cen towarów różnych asortymentów w porównaniu do ich wartości rynkowej, które wprowadzane były do obrotu przez podmioty nieistniejące lub znikające, jedynie pozorujące prowadzenie działalności gospodarczej. Powyższe prowadzi do generowania znacznych kwot podatku naliczonego do odliczenia na poszczególnych etapach obrotu, o którego zwrot występuje ostatecznie sprzedawca towarów w systemie Tax Free;
- działalność podmiotów (z reguły spółek handlowych o minimalnym kapitale zakładowym), w których zdecydowana większość lub całość sprzedaży odbywa się w procedurze Tax Free, udziałowcami są obcokrajowcy, podmioty te nie posiadają żadnego majątku, prowadzą działalność w „wirtualnych biurach” i systematycznie wykazują zwroty VAT;
- potwierdzenie wywozu towarów przez granicę litewsko-białoruską, które w rzeczywistości zostały sprzedane na rynku krajowym;
- wywożenie znacznych ilości towarów przez tych samych „podróżnych”, których dane pojawiały się wcześniej w kontrolach podatkowych, w wyniku których zidentyfikowane zostały nadużycia z wykorzystaniem procedury Tax Free (w tym pomimo zawiadomienia organów ścigania)⁷⁴.

Do zasadniczych barier w działalności kontrolnej organów podatkowych dotyczącej rozliczeń podatkowych podmiotów dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free organy podległe skontrolowanym IAS zaliczały w szczególności:

Barier w działalności kontrolnej organów podatkowych

- utrudnione odtworzenie stanu faktycznego sprawy w przypadku wykorzystania procedury Tax Free w oszustwach typu „karuzelowego”. W odróżnieniu od nadużyć podatkowych z wykorzystaniem eksportu, czy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, w przypadku Tax Free znacznie utrudnione lub niemożliwe jest ustalenie dalszych losów towarów, tj. weryfikacja, czy sprzedaż obcokrajowcom ma rzeczywisty charakter, czy też obcokrajowcy są tzw. „mrówkami”, a przewożone towary będące przedmiotem dostaw w ramach procedury Tax Free wracają do obiegu „karuzelowego”;
- trudności w udowodnieniu handlowego charakteru lub w ogóle braku transakcji wykazanych, jako Tax Free, polegają najczęściej na trudnościach z podważeniem potwierdzenia wywozu towaru. Jest ono dokumentem urzędowym i jego podważenie wymaga przeprowadzenia przeciwdowodu, co w warunkach sformalizowanych procedur

⁷⁴ Znalazło to potwierdzenie w analizie NIK, w ramach której skonfrontowano treść decyzji podatkowych wydanych w wyniku stwierdzenia nadużyć podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free oraz innych materiałów analitycznych z danymi podróżnych, którzy w okresie objętym kontrolą NIK dokonywali wywozu towarów w tej procedurze na największą skalę (zob. szerzej w pkt 5.2.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli).

kontroli lub postępowania podatkowego jest co najmniej utrudnione, tym bardziej, że następuje zwykle w znacznym odstępie czasu po zaistnieniu zdarzeń;

- duża liczba dokumentów Tax Free podlegających weryfikacji (niejednokrotnie kilkaset lub kilka tysięcy dokumentów w danym okresie rozliczeniowym);
- ograniczony zakres danych w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” i ograniczona przydatność raportów z systemu do typowania podmiotów do kontroli;
- ograniczony dostęp do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” do jednego użytkownika w US;
- długi okres oczekiwania na odpowiedzi na zapytania kierowane do administracji skarbowych krajów macierzystych podróżnych (w skrajnych przypadkach nawet kilka lat).

Brak badania
okazjonalności
na etapie czynności
sprawdzających i kontroli
podatkowych

W ramach działalności kontrolnej organów podległych IAS w Lublinie, Białymstoku i Rzeszowie stwierdzano przypadki dokonywania przez podatników sprzedaży znacznych ilości towarów powtarzającym się grupom podróżnych w okolicznościach wskazujących na nadużywanie procedury Tax Free, tj. wykorzystywanie jej do rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów w celach handlowych. Okoliczności takie nie przesądzały jednak samoistnie o kwestionowaniu prawa podatnika do zastosowania stawki 0% VAT w odniesieniu do sprzedaży w ramach Tax Free. W większości przypadków urzędy wskazywały linię orzeczniczą sądów administracyjnych, według której otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z urzędowym potwierdzeniem urzędu celnego prawidłowości – pod względem formalnym i materialnym – wywozu sprzedanego towaru poza UE, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu VAT oraz zastosowania stawki 0% dla dostawy towaru, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu. Sprzedawca nie ma ani prawnej, ani faktycznej możliwości weryfikowania celu, w jakim podróżny nabywa dany towar i z jaką czyni to częstotliwością. Kontrola towaru pod względem jego tożsamości i nienaruszalności, a tym samym prawidłowości jego wywozu w ramach procedury Tax Free, w tym co do warunków bagażu osobistego, a tym samym – określenia ich charakteru w aspekcie przeznaczenia, z uwzględnieniem w szczególności rodzaju oraz ilości, a także częstotliwości dokonywania wywozu należy do zadań funkcjonariusza celnego wykonywanych na podstawie danych posiadanych przez organy służby granicznej⁷⁵.

Mając powyższe na uwadze, zwalczanie nadużyć podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free mogło się odbywać w drodze badania na etapie kontroli podatkowych transakcji kupna-sprzedaży towarów na wcześniejszych etapach obrotu (poprzedzających sprzedaż Tax Free), pod kątem stwierdzenia czy nie nosiły one znamion pozorowania działalności gospodarczej.

⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2017 r. I FSK 2030/15.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Kontrola NIK wykazała, iż wobec identyfikowanych mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, część US z województw lubelskiego i podkarpackiego wskazywała na:

Kierunki działań
wskazywane
przez naczelników US

- główną rolę organów celnych w weryfikowaniu przedstawianych przez podróżnych dokumentów Tax Free w aspekcie adekwatności wartości wywożonych towarów do wartości rynkowej;
- zasadność pogłębionej i bardziej wnikliwej kontroli na granicy i analizy częstotliwości przekraczania granicy w kontekście potrzeby ograniczania oszustw podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free, a także stwarzania warunków uczciwej konkurencji na rynku podmiotów rzetelnych;
- celowość wprowadzenia obowiązku wystawiania dokumentów Tax Free w systemie informatycznym przez sprzedawcę z uwzględnieniem kompletnych danych podróznego, dokumentu tożsamości, którym się posługuje, a także towaru i miejsca dokonania sprzedaży;
- zasadność określenia jednolitych ograniczeń ilościowo-częstotliwościowych pozwalających sygnalizować ich naruszenie już na etapie zakupów u sprzedawcy.

Pomimo identyfikowania w okresie objętym kontrolą NIK tych samych negatywnych zjawisk i mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free w województwach lubelskim, podkarpackim i podlaskim, zróżnicowane pozostawało podejście poszczególnych IAS do identyfikowanych ryzyk, a w rezultacie zakres podejmowanych w stosunku do nich działań, tj. wykorzystania posiadanej wiedzy, zarówno w zakresie nadzoru i koordynacji działań podległych organów, jak również zakresu informowania MF o ryzykach i mechanizmach nadużyć. W okresie objętym kontrolą NIK nie obowiązywały w KAS jednolite wytyczne dotyczące uwzględniania w działalności analitycznej i kontrolnej specyfiki sprzedaży Tax Free.

Zróżnicowany
w poszczególnych IAS
zakres wykorzystania
posiadanych danych
i informacji na temat
ryzyka nadużyć
procedury Tax Free

Zróżnicowana pozostawała skala i zakres działalności analitycznej skontrolowanych IAS w tym obszarze. Udokumentowana działalność analityczna ukierunkowana na identyfikację i zwalczanie nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free była prowadzona w najszerszym zakresie w IAS w Rzeszowie. W okresie objętym kontrolą NIK polegała ona w szczególności na:

- prowadzeniu analiz nieprawidłowości odnotowywanych w wyniku kontroli podróжных i wywożonych przez nich towarów, stanowiących podstawę zaleceń dla podległych jednostek dotyczących kontroli sprzedawców;
- prowadzeniu cyklicznych analiz zaobserwowanych mechanizmów oszustw podatkowych;
- przekazaniu naczelnikom kilku US informacji na temat sprzedawców towarów, w przypadku których w toku kontroli granicznych stwierdzone zostały nieprawidłowości w dokumentach Tax Free (w wyniku ich wykorzystania urzędy stwierdziły nieprawidłowości na kwotę 8271 tys. zł);

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- przekazaniu do MF wniosku o wszczęcie identyfikacji ryzyka dotyczącego nadużyć związanych z wykorzystaniem procedury Tax Free (zamiast procedury eksportowej) do sprzedaży hurtowych ilości towarów dla powtarzających się odbiorców zagranicznych;
- przekazaniu (na podstawie ryzyk identyfikowanych przez podległe organy) do MF propozycji kierunków kontroli podatkowych i celno-skarbowych na 2018 r. obejmujących ryzyka dotyczącego zwrotu podatku dla podróżnych w procedurze Tax Free. Wskazano, iż w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych sprzedawcy nie muszą sprawdzać, czy podróżni spoza Unii Europejskiej wywożą towary z przeznaczeniem na cele handlowe, czy osobiste. System zwrotu podatku jest przez to nadużywany poprzez fałszowanie dokumentów wywozu, wykorzystywanie tzw. „mrówek” do wywozu towaru, przy czym towar faktycznie nie jest wywożony lub za granicę wyjeżdża, a następnie z powrotem wprowadzany jest do Polski. Podkreślono, iż istnieje wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia znacznych nieprawidłowości w tym obszarze, a także zaproponowano kryteria typowania sprzedawców towarów do kontroli;
- powołaniu w 2017 r. Zespołu do wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia VAT z wykorzystaniem Tax Free, który wypracował procedury wymiany informacji pomiędzy US a UCS, które zostały wdrożone w 2018 r.;
- powołaniu w 2018 r. Zespołu do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzenia VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, który dokonywał analizy nieprawidłowości zidentyfikowanych na granicy. W skład zespołu weszli przedstawiciele wszystkich skonsolidowanych jednostek KAS.

Działalność IAS w Białymstoku w obszarze skoordynowanej identyfikacji i zwalczania nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free została podjęta w drodze powołania (z inicjatywy pionu orzecznictwa IAS) w kwietniu 2019 r. Zespołu roboczego do spraw przeciwdziałania wykorzystywania w obrocie „karuzelowym” procedury Tax Free. Działania Zespołu polegały na wytyczaniu kierunków analiz zmierzających do zidentyfikowania sprzedawców towarów w systemie Tax Free (w powiązaniu z danymi podróżnych), których działalność może wskazywać na nadużycia. Wynikiem prac było wytypowanie podatników do dalszych, pogłębionych analiz. Działania Zespołu nakierowano przede wszystkim na koordynowanie działań poszczególnych pionów PUCS w Białymstoku, co wynikało z ryzyka związanego z potwierdzaniem wywozu towarów przez funkcjonariuszy PUCS, a następnie kwestionowaniem procedury Tax Free przez pracowników tego samego urzędu w toku kontroli i postępowań podatkowych. We wcześniejszym okresie IAS w Białymstoku dysponowała rozpoznaniem podstawowych mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem Tax Free, o czym informowała MF. Działania zmierzające do identyfikacji nadużyć były podejmowane w latach 2017–2019 (I półrocze) przez Dział Graniczny IAS, który poddawał analizie uwagi funkcjonariuszy dotyczące stanu i wartości towarów, czy też statusu podróżnych, a następnie w zależności od wyników analizy przekazywał do właściwych organów podatkowych z sugestią ewentualnych działań kontrolnych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

IAS w Lublinie dysponowała udokumentowanymi informacjami na temat mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. Pochodziły one od podległych US i zostały zgromadzone np.:

- w ramach prac Zespołu wspomagania analitycznego służb celnych i skarbowych w zakresie zwrotu VAT m.in. podróżnym, który funkcjonował w IS w Lublinie od marca 2016 r. do końca lutego 2017 r. Wnioski z prac Zespołu nie zostały jednak wykorzystane przez IAS w celach analitycznych z uwagi na – jak wyjaśniano – utworzenie KAS i zakończenie działalności przez Zespół;
- na potrzeby udzielenia odpowiedzi Dyrektorowi IAS w Łodzi, który bazując na rozpoznanym mechanizmie nadużyć stwierdzonym na obszarze swojej właściwości miejscowej, zwrócił się w 2018 r. do wszystkich IAS w kraju o udzielenie informacji na temat zaobserwowanych nieprawidłowości i sposobów im przeciwdziałania.

W IAS w Lublinie nie prowadzono i nie inicjowano działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analiz ryzyka ukierunkowanych na identyfikację podmiotów wykorzystujących procedurę Tax Free do nadużyć podatkowych, w tym w szczególności do oszustw typu „karuzelowego”. Wiedza IAS na ten temat pochodziła od podległych organów i była uzyskiwana doraźnie, na potrzeby udzielenia odpowiedzi MF oraz IAS w Łodzi. Nie była zaś wykorzystywana do analizy ryzyka w odniesieniu do sprzedawców towarów w systemie Tax Free pozostających we właściwości organów podatkowych województwa lubelskiego, w powiązaniu z podróżnymi dokonującymi wywozu zakupionych u nich towarów na największą skalę.

Bazując na doświadczeniach IAS i podległych organów w zakresie funkcjonowania procedury Tax Free, dyrektorzy IAS w Rzeszowie i IAS w Białymstoku przekazywali do MF informacje na temat powtarzających się mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem tej procedury, a także postulaty, co do pożądanych kierunków zmian.

Przekazywanie informacji do MF na temat mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free

Przykłady

Dyrektor **IAS w Rzeszowie** w styczniu 2018 r., informując MF o działaniach podejmowanych w obszarze identyfikacji i zwalczania nadużyć z wykorzystaniem Tax Free, wskazał w szczególności na stwierdzaną pozorność transakcji gospodarczych towarem przed jego zbyciem w ramach procedury Tax Free, a także przypadki fałszowania dokumentów przez osoby biorące udział w sprzedaży lub przemieszczaniu towarów. Zwrócił uwagę m.in. na zasadność monitorowania osób i podmiotów biorących udział w poprzednio stwierdzonych nadużyciach, a także na nadużycia na wcześniejszych etapach obrotu towarem, poprzedzających jego sprzedaż w procedurze Tax Free. Wyniki kontroli na granicy wykazują bowiem, że towary, co do zasady wyjeżdżają poza obszar celny UE.

Dyrektor **IAS w Białymstoku**, odpowiadając na prośbę MF o wskazanie zidentyfikowanych nieprawidłowości dotyczących zwrotu VAT podróżnym, w styczniu 2018 r. poinformował o mechanizmie, w którym sprzedaż Tax Free na rzecz zorganizowanej grupy podróżnych wielokrotnie przekraczających granicę jest ostatnim etapem oszustwa „karuzelowego”. Wskazał również na niskie ryzyko

próby uzyskania nienależnego potwierdzenia wywozu towaru w przypadku jego braku, co potwierdzały wyniki kontroli towarów prowadzonych na przejściach granicznych.

Analiza ryzyka na etapie zgłaszania przez podatnika VAT rozpoczęcia sprzedaży w systemie Tax Free

W okresie objętym kontrolą NIK, Dyrektor IAS w Lublinie nie przekazywał w formie pisemnej do MF analogicznych informacji o mechanizmach nadużyć zidentyfikowanych na terenie województwa lubelskiego. W szczególności nie udzielił odpowiedzi na pismo Departamentu Ceł MF z dnia 11 stycznia 2018 r., zawierające prośbę o wskazanie zidentyfikowanych nieprawidłowości. Odpowiedź została udzielona przez Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej w innym zakresie. Zgodnie z ustaleniami kontroli NIK, na terenie objętym właściwością IAS w Lublinie istniały podobne, jak w pozostałych województwach, mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free.

W okresie objętym kontrolą NIK dyrektorzy skontrolowanych IAS nie wydawali wytycznych w zakresie analizy ryzyka rejestracyjnego podmiotów zgłaszających sprzedaż w systemie Tax Free, ukierunkowanych na weryfikację miejsc prowadzenia działalności gospodarczej. Analiz takich nie prowadzili z reguły naczelnicy US skontrolowanych przez NIK (z wyjątkiem US w Sokółce), uzasadniając powyższe brakiem przepisów prawa nakazujących taką weryfikację, nieprzypisaniem sprzedawcom Tax Free podwyższonego poziomu ryzyka na etapie zgłoszenia rejestracyjnego na potrzeby VAT, czy też niecelowością dokonywania weryfikacji w tym zakresie⁷⁶. Z kolei np. Podkarpacki US w Rzeszowie (nieobjęty kontrolą NIK), bazując na doświadczeniach kontrolnych informował w 2018 r. Dyrektora IAS w Rzeszowie, iż podejmuje czynności sprawdzające polegające na weryfikacji siedziby i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej wybranych podatników zajmujących się sprzedażą w systemie Tax Free, w tym miejsc instalacji kas rejestrujących, na których ewidencjonowana jest ta sprzedaż.

Ustalenia kontroli NIK (w szczególności analiza mechanizmów nadużyć zidentyfikowanych przez organy podatkowe) wskazują tymczasem, iż oszustwa „karuzelowe” z wykorzystaniem procedury Tax Free często wiążą się z prowadzeniem sprzedaży towarów („rozpisywaniem” hurtowych ilości towarów na dokumenty Tax Free) przez podatników nieposiadających siedzib i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, typowych dla detalicznej sprzedaży towarów. Mając na uwadze zidentyfikowane przez organy KAS ryzyka związane z funkcjonowaniem systemu Tax Free, a także ustalenia kontroli podatkowych i celno-skarbowych wobec podatników dokonujących takiej sprzedaży, w ocenie NIK w przypadkach wykazywania po raz pierwszy znacznych dostaw w systemie Tax Free, pełne uzasadnienie znajduje analiza, połączona z oględzinami miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, warunków lokalowych (czy zadeklarowana sprzedaż detaliczna nie jest prowadzona w tzw. „wirtualnym biurze”, czy miejsce sprzedaży jest odpowiednio oznaczone, czy podatnik posiada towar podlegający sprzedaży oraz kasę fiskalną). Zdaniem NIK prowadzenie takich działań po osiągnięciu pierwszych,

⁷⁶ Zob. pkt 5.3.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

znacznych wartości sprzedaży przez podatnika o nieznanej US historii podatkowej, może przyczynić się do wczesnego zidentyfikowania podmiotów nastawionych na dokonywanie nadużyć podatkowych.

Przykłady

Naczelnik **US w Tarnobrzegu** informował w 2018 r. Dyrektora IAS w Rzeszowie o stwierdzonym przypadku wydawania hurtowych ilości towarów „podróżnym” w nieoznaczonym zgodnie z przepisami prawa miejscu.

Dyrektor **IAS w Białymstoku**, informując w 2018 r. MF o mechanizmach nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, wskazał przykład sprzedaży w miejscu, w którym odnotowano brak oznak takiej działalności. Ponadto w ramach wyjaśnień udzielanych w trakcie kontroli NIK, Dyrektor IAS wśród powtarzających się nieprawidłowości wskazał przypadki występowania warunków sprzedaży nieodpowiadających charakterowi sprzedaży detalicznej towarów na rzecz podróżnych (wykluczające możliwość sprzedaży Tax Free), wskazujące na ryzyko nadużyć podatkowych. Polegały one na braku ogólnodostępności punktu sprzedaży (nikt z sąsiadów również nie widział klientów), przy bardzo dużej, deklarowanej skali działalności w systemie Tax Free.

Podkarpacki **US w Rzeszowie** w grudniu 2017 r. informował o przypadkach wskazywania przez sprzedawców Tax Free siedziby i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w „wirtualnych biurach” lub w budynkach nieprzystosowanych do prowadzenia takiej działalności przy bardzo utrudnionym kontakcie z podatnikami.

Naczelnik **Trzeciego Mazowieckiego US w Radomiu** w ramach informacji i wyjaśnień udzielonych NIK wskazał na przykład sprawy, w której stwierdzono w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej brak pisemnej informacji dla podróżnych o zasadach zwrotu podatku, a także towarów handlowych oferowanych do sprzedaży potencjalnym nabywcom.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. US z województw: lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego przeprowadziły w odniesieniu do podatników VAT dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free:

- 1,8 tys. czynności sprawdzających, w wyniku których zakwestionowały dokumenty Tax Free o łącznej wartości 288,4 tys. zł, co znalazło w całości odzwierciedlenie w decyzjach podatkowych bądź w korektach deklaracji;
- 253 kontrole podatkowe, w wyniku których zakwestionowały dokumenty Tax Free o łącznej wartości 60 120,6 tys. zł. Na dzień kontroli NIK znalazło to potwierdzenie w odniesieniu do łącznej kwoty 5790,1 tys. zł w ostatecznych decyzjach podatkowych lub w korektach deklaracji złożonych przez podatników.

W okresie objętym kontrolą NIK, dyrektorzy IAS nie wydawali podległym organom wytycznych dotyczących zakresu i sposobu prowadzenia kontroli podatników dokonujących dostaw w ramach systemu Tax Free, z uwzględnieniem specyfiki tej procedury. W IAS nie identyfikowano takiej potrzeby z uwagi na:

- długi czas obowiązywania przepisów regulujących procedurę Tax Free (od 2004 r.), która stanowi wąskie zagadnienie w ramach weryfikacji stosowania stawki 0%, a także duże doświadczenie podległych urzędów w ww. zakresie, bardzo wąski zakres czynności kontrolnych oraz aktualną linię orzecznictwa IAS (IAS w Lublinie);

Efekty czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych wobec sprzedawców towarów w systemie Tax Free

Brak wytycznych dla podległych organów w zakresie prowadzenia kontroli podatników dokonujących dostaw Tax Free

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- wielokrotne omawianie zagadnień związanych z procedurą Tax Free oraz przekazywanie informacji podległym organom w formie ustnej, brak problemów US i UCS dotyczących wykonywania kontroli sprzedawców Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki 0%, a także Rekomendacje Szefa KAS, które jako priorytet w działaniach US oraz UCS wskazują monitorowanie i ewentualną kontrolę w podmiotach dokonujących zwrotów VAT lub deklarujących nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, bez względu na to, z jakiego powodu wygenerowano tę nadwyżkę (IAS w Białymstoku);
- obowiązywanie wytycznych w zakresie działań kontrolnych, które zostały wydane w okresie poprzedzającym powstanie KAS (1 marca 2017 r.) i wciąż obowiązują podległe urzędy. Dotyczyły one m.in. Tax Free, w szczególności w zakresie pozyskiwania danych na temat dat i miejsc przekroczenia granicy i zasad współpracy pomiędzy organami dokonującymi potwierdzenia wywozu towarów poza obszar UE, a organami dokonującymi weryfikacji rozliczeń podatkowych sprzedawców tych towarów (IAS w Rzeszowie).

Kontrole wewnętrzne prowadzone przez IAS

W latach 2017–2019 (I półrocze) skontrolowane IAS nie przeprowadzały w podległych jednostkach kontroli wewnętrznych, których wyłącznym przedmiotem byłaby realizacja zadań związanych z kontrolą stosowania stawki 0% przez podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free.

Wprawdzie IAS w Lublinie przeprowadziła w 2019 r. w US w Janowie Lubelskim kontrolę w zakresie „Postępowania organu podatkowego w stosunku do podatników wykazujących zwroty w VAT oraz podatników zarejestrowanych, jako sprzedawcy w procedurze Tax Free”, jednak:

- był to jeden z US w województwie lubelskim, w którym notowano jedną z niższych liczb podatników będących sprzedawcami Tax Free (17 podatników) i stosunkowo niską wartość dostaw w tym systemie,
- kontrola IAS w zakresie Tax Free sprowadzała się do przeglądu trzech zawiadomień o rozpoczęciu sprzedaży Tax Free, jakie wpłynęły w 2017 r. do US i sformułowania konkluzji o braku w tym zakresie nieprawidłowości, a także przytoczeniu wyjaśnień kierownika referatu w US na temat przeprowadzenia dziewięciu czynności sprawdzających, braku kontroli w badanym przez IAS okresie oraz o korzystaniu z systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”. Mając powyższe na uwadze IAS pozytywnie oceniła ten obszar kontroli.

IAS w Rzeszowie nie przeprowadzała kontroli wewnętrznych, których wyłącznym przedmiotem byłaby realizacja przez US/UCS zadań związanych z kontrolą stosowania stawki 0% VAT, jednak zagadnienie to było objęte kontrolami o szerszym zakresie przedmiotowym (dotyczącym VAT). W ramach jednej z czterech takich kontroli, przeprowadzonej w US w Jarosławiu w 2019 r., stwierdzono istotne nieprawidłowości w zakresie weryfikacji zasadności deklarowanych przez podatników zwrotów VAT. Negatywna ocena sformułowana przez Dyrektora IAS w Rzeszowie znajdowała uzasadnienie w wadze stwierdzonych naruszeń

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

oraz rodzaju podatników (deklarujących największe kwoty zwrotów). W większości byli to podatnicy dokonujący sprzedaży towarów w systemie Tax Free.

Dyrektorzy IAS objętych kontrolą NIK, bazując na doświadczeniach wynikających ze sprawowania funkcji organu drugiej instancji w sprawach podatkowych, identyfikowali problemy prawne i dowodowe związane ze stosowaniem zerowej stawki VAT przez podatników dokonujących dostawy w systemie Tax Free. Należały do nich przede wszystkim:

Problemy prawne i dowodowe w działalności orzeczniczej IAS w obszarze Tax Free

- wątpliwości interpretacyjne dotyczące rodzaju i ilości towaru, który może korzystać ze szczególnej procedury Tax Free, a także częstotliwości nabywania towarów (IAS w Białymstoku);
- czasochłonność postępowań związanych z nieprawidłowościami w korzystaniu z procedury Tax Free, które w większości przypadków dotyczą wykorzystywania tej procedury (przy zaangażowaniu osób podszywających się pod podróżnych), jako ostatniego etapu oszustwa „karuzelowego”. W tego typu sprawach postępowanie dowodowe koncentruje się na ustaleniu poszczególnych ogniw uczestniczących w łańcuchu oraz wykazaniu, że podatnik otrzymał zwrot podatku, który nie został zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu. Czasochłonność wiąże się występowaniem wielu podmiotów w oszustwie, często zmieniających US, a także z trudnościami w dotarciu do „podróżnych”. Takie postępowania prowadzone są, gdy podatnik już wystąpił o zwrot podatku (i często go otrzymał), a wyegzekwowanie nienależnego zwrotu staje się w praktyce niemożliwe (IAS w Białymstoku);
- trudności związane z oceną rzetelności dokumentów Tax Free, w szczególności polegające na ustaleniu, czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free jest rzeczywistym nabywcą towaru, w tym związane z przesłuchaniem takiej osoby oraz koniecznością korzystania z pomocy organów ścigania lub administracji skarbowej państwa trzeciego) (IAS w Rzeszowie);
- wykładni pojęcia „podróżnego” i „bagażu osobistego”. Przepisy prawa nie zobowiązują sprzedawcy towarów do kontroli częstotliwości nabywania towarów przez podróżnych, ani nie wprowadzają limitów w obrocie towarami. Tymczasem często osoby widniejące na dokumentach Tax Free, jako nabywcy towarów nie dokonują tych nabyć sporadycznie i okazjonalnie ale w sposób zorganizowany, w oparciu o ściśle opracowany schemat działania (IAS w Lublinie).

5.3.2. Urzędy skarbowe

Kontrolą NIK objęto sześć US, po dwa z województw: lubelskiego, podkarpackiego i podlaskiego, tj.:

US objęte kontrolą NIK

- w województwie lubelskim – US w Białej Podlaskiej i US w Tomaszowie Lubelskim,
 - w województwie podkarpackim – US w Jarosławiu i US w Przemyśle,
 - w województwie podlaskim – Pierwszy US w Białymstoku i US w Sokółce.
- Dostawy w systemie Tax Free zadeklarowało w tych urzędach 941 podatników w 2017 r., 907 podatników 2018 r. i 736 podatników w I półroczu 2019 r. Najwięcej z nich występowało w Pierwszym US w Białymstoku

(odpowiednio: 284, 267 i 225) oraz w US w Białej Podlaskiej (odpowiednio: 118, 155 i 112), zaś najmniej w US w Sokółce (42, 36 i 25) oraz w US w Jarosławiu (odpowiednio: 112, 102 i 80).

Wartość dostaw w systemie Tax Free zadeklarowanych w latach 2017–2019 (I półrocze) w sześciu skontrolowanych przez NIK jednostkach wyniosła łącznie 2 669 233,6 tys. zł, z tego w 2017 r. 1 323 432,3 tys. zł, w 2018 r. 928 493,3 tys. zł, a w I półroczu 2019 r. 417 307,9 tys. zł. Najwyższą wartość dostaw w systemie Tax Free zadeklarowali w latach 2017–2019 (I półrocze) podatnicy pozostający we właściwości US w Przemyśle (łącznie 748 466,7 tys. zł⁷⁷) i US w Jarosławiu (łącznie 654 606,2 tys. zł⁷⁸). Najniższą zaś podatnicy w US w Sokółce (łącznie 33 745,1 tys. zł⁷⁹) oraz US w Tomaszowie Lubelskim (łącznie 290 306,3 tys. zł⁸⁰).

Brak wytycznych centralnych i regionalnych dotyczących kontroli uwzględniających specyfikę Tax Free

W okresie objętym kontrolą NIK w KAS nie obowiązywały centralne (wydane przez MF lub Szefa KAS) lub regionalne (wydane przez dyrektorów IAS) wytyczne dotyczące prowadzenia działań analitycznych i sprawdzająco-kontrolnych (oraz typowania do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych) wobec podatników dokonujących sprzedaży towarów w systemie Tax Free, które – bazując na rozpoznaniu mechanizmów nadużyć – ukierunkowywałyby UCS, US i IAS na identyfikowanie przypadków obarczonych w najwyższym stopniu ryzykiem nadużyć.

Zakres działań analitycznych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych

W okresie objętym kontrolą NIK nie prowadzono w US udokumentowanych analiz ukierunkowanych wyłącznie na identyfikację podmiotów obarczonych wysokim ryzykiem dokonywania nadużyć podatkowych z wykorzystaniem procedury Tax Free, w tym oszustw typu karuzelowego na potrzeby typowania podatników do kontroli podatkowych, czynności sprawdzających lub kontroli celno-skarbowych. Sprzedaż Tax Free nie była samoistną przesłanką prowadzenia działań analitycznych, czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.

Przykład

Według doświadczeń **US w Białej Podlaskiej** wielkość sprzedaży w procedurze Tax Free nie stanowiła samoistnego czynnika ryzyka wystąpienia uszczupień podatkowych. Przyjmowano, iż biorąc pod uwagę utrwaloną linię orzecniczą, potwierdzenie na dokumentach Tax Free faktu wywozu towarów praktycznie gwarantuje podatnikowi prawo do skorzystania ze stawki 0%. Doświadczenia wynikające z prowadzonych procedur weryfikacyjnych nie wskazują na istotne ryzyko ujmowania w deklaracjach sprzedaży z dokumentów Tax Free, na których nie zostałby potwierdzony wywóz poza granice UE. Tym samym, samo prowadzenie sprzedaży w systemie Tax Free bez jednoczesnych nieprawidłowości w zakresie nabyć w łańcuchu dostaw, w którym uczestniczy nieistniejący lub znikający podatnik, nie stanowi istotnego ryzyka udziału w oszustwie karuzelowym.

Prowadzone czynności analityczne, analizy grupowe wobec podatników VAT koncentrowały się na podmiotach deklarujących zwroty tego podatku, niezależnie od przyczyn powstania w danym okresie nadwyżki podatku

⁷⁷ W 2017 r. 402 068,0 tys. zł, w 2018 r. 258 006,6 tys. zł i w I półroczu 2019 r. 88 392,1 tys. zł.

⁷⁸ W 2017 r. 323 753,9 tys. zł, w 2018 r. 205 352,9 tys. zł i w I półroczu 2019 r. 125 499,4 tys. zł.

⁷⁹ W 2017 r. 15 174,7 tys. zł, w 2018 r. 12 048,9 tys. zł i w I półroczu 2019 r. 6521,5 tys. zł.

⁸⁰ W 2017 r. 152 642 tys. zł, w 2018 r. 95 933,7 tys. zł i w I półroczu 2019 r. 41 730,6 tys. zł.

naliczonego nad należnym⁸¹. Działania urzędów były prowadzone w oparciu o ogólne zasady, wytyczne i uregulowania dotyczące czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, wytyczne i zadania przyjęte w KAS w obszarze VAT, w tym weryfikacji zasadności zwrotów tego podatku.

US skontrolowane przez NIK nie dysponowały wytycznymi wydawanymi z poziomu centralnego bądź regionalnego dotyczącymi badania ryzyka rejestracyjnego podatników VAT po złożeniu w US zawiadomienia o dokonywaniu sprzedaży towarów podróżnym w systemie Tax Free, czy też po zadeklarowaniu przez nich pierwszych dostaw w tym systemie. Co do zasady US nie badały więc ryzyka rejestracyjnego na etapie zgłoszenia sprzedaży Tax Free, uwzględniającego specyfikę tej formy dostaw. Prowadziły zaś standardową, opartą o wytyczne MF, analizę ryzyka rejestracyjnego podatników na etapie weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego dla celów VAT oraz w przypadku dokonywania rejestracji, jako podatnika VAT-UE.

Analiza ryzyka na etapie zgłaszania przez podatnika VAT rozpoczęcia sprzedaży w systemie Tax Free

Naczelnicy skontrolowanych US wyjaśniali powyższe m.in.:

- brakiem przepisów nakazujących sporządzenie analizy ryzyka rejestracyjnego sprzedawców Tax Free oraz brakiem wytycznych organów nadrzędnych w tym zakresie;
- brakiem celowości dokonywania weryfikacji w tym zakresie ze względu na fakt, że pomimo zgłoszenia sprzedaży w systemie Tax Free, podatnik może rozpocząć sprzedaż znacznie później lub w skrajnych przypadkach w ogóle;
- znajomością historii podatkowej i rodzaju działalności podatników zgłaszających sprzedaż w systemie Tax Free;
- brakiem przypisania podatnikom zgłaszającym sprzedaż Tax Free podwyższonego poziomu ryzyka na etapie wcześniejszej rejestracji ich, jako podatników VAT.

Dobra praktyka

Dobłą praktyką zidentyfikowaną przez NIK było przyjęcie w **US w Sokółce** zasady dokonywania weryfikacji wskazanego przez podatnika VAT miejsca sprzedaży i odbioru podatku przez podróżnego. W okresie objętym kontrolą NIK, w przypadku czterech z sześciu podatników, którzy zgłosili sprzedaż w systemie Tax Free US dokonał weryfikacji w ww. zakresie⁸². W trzech przypadkach stwierdzono, że pod wskazanymi adresami prowadzona była sprzedaż towarów podróżnym, a w jednym pod wskazanym przez podatnika adresem stwierdzono brak oznak prowadzenia działalności gospodarczej, a następnie wszczęto kontrolę podatkową. W wyniku przedmiotowej kontroli US zakwestionował podatek naliczony wynikający z faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Podatnik został wykreślony z rejestru podatników VAT.

Mając na uwadze ryzyka związane z funkcjonowaniem systemu Tax Free, w przypadkach wykazywania przez podatnika po raz pierwszy znacznych

⁸¹ Deklarowanie zwrotów ptu wiąże się, co do zasady z dokonywaniem dostaw opodatkowanych niższymi niż podstawowa stawkami podatku od towarów i usług, a w szczególności stawką 0% w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, eksportu lub sprzedaży w systemie Tax Free.

⁸² W dwóch przypadkach odstąpiono od takiej weryfikacji ze względu na dysponowanie informacjami na temat podatnika i jego wieloletniej historii rozliczeń podatkowych oraz wynikami kontroli podatkowych i czynności sprawdzających potwierdzającymi rzetelność jego rozliczeń.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dostaw w systemie Tax Free, pełne uzasadnienie znajduje – zdaniem NIK – analiza, połączona w uzasadnionych przypadkach z oględzinami miejsc prowadzenia działalności gospodarczej. Tego typu działania mogą przyczynić się do wczesnego identyfikowania podmiotów z góry nastawionych na nadużycia podatkowe.

Skala czynności
sprawdzających
i kontroli podatkowych
w skontrolowanych US

W latach 2017–2019 (I półrocze) sześć US skontrolowanych przez NIK przeprowadziło 972 czynności sprawdzające i 110 kontroli podatkowych u podmiotów dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. Łączna kwota uszczupień ustalona w wyniku:

- czynności sprawdzających wyniosła 725,1 tys. zł, z tego w przypadku dwóch US z województwa lubelskiego 17,6 tys. zł (148 czynności sprawdzających), województwa podkarpackiego 687,0 tys. zł (728 czynności) i województwa podlaskiego 20,5 tys. zł (96 czynności);
- kontroli podatkowych wyniosła 39 586,1 tys. zł, z tego w przypadku dwóch US z województwa lubelskiego 1693,0 tys. zł (32 kontrole), województwa podkarpackiego 11 279,2 tys. zł (44 kontrole) i województwa podlaskiego 26 613,9 tys. zł (34 kontrole).

Zakres czynności
sprawdzających
prowadzonych przez
skontrolowane US

W ramach kontroli NIK w sześciu US badaniu poddano 75 czynności sprawdzających podatników VAT dokonujących sprzedaży Tax Free. Przesłanką podejmowania takich czynności były najczęściej wyniki systematycznych analiz urzędów prowadzonych wobec podatników deklarujących zwroty VAT. W nielicznych przypadkach przesłanką podjęcia czynności sprawdzających były również wyniki innych analiz ukierunkowanych na badanie kształtowania się wartości dostaw w systemie Tax Free, a także weryfikacja źródła pochodzenia towarów będących przedmiotem sprzedaży w tym systemie.

W ramach czynności sprawdzających koncentrowano się głównie na poprawności formalno-rachunkowej deklaracji oraz dokumentów przedkładanych przez podatników. Czynności tego rodzaju sprowadzały się najczęściej do wrywkowego sprawdzenia: rejestru sprzedaży Tax Free z danymi zawartymi w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”; zgodności wykazanych kwot podatku należnego z kwotami podatku na załączonych paragonach fiskalnych; potwierdzenia odbioru podatku przez podróżnego; daty wywozu; prawidłowości zaewidencjonowania wartości wykazywanej dostawy; dotrzymania minimalnej wartości zakupów uprawniającej do żądania zwrotu podatku; kompletności danych zawartych na dokumentach Tax Free, stanowiących podstawę do dokonania zwrotu przez sprzedawcę (m.in. potwierdzenie wywozu towaru, potwierdzenie przez podróżnego odbioru podatku). W ramach czynności sprawdzających rzadziej badano pochodzenie towarów zbywanych w ramach systemu Tax Free, czy też poziom ryzyka kontrahentów podatników. Wrywkowo sprawdzano status kontrahentów, jako podatników VAT oraz sprawdzano rzetelność kontrahentów w systemach informatycznych KAS.

Nie prowadzono zaś weryfikacji dokumentacji pod kątem:

- obecności podróżnego na terenie Polski w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu podatku od sprzedawcy (np. z wykorzystaniem systemu ZAOiL);

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- spełnienia przez podróżnego warunku w zakresie posiadania miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE;
- oceny, czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towaru określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w celach handlowych. Wyjątkiem był US w Sokółce, w którym w dwóch czynnościach sprawdzających (z 12 zbadanych przez NIK) stwierdzono, iż ilość sprzedawanego towaru wskazywała na przeznaczenie handlowe. Niemniej jednak w obu tych przypadkach podatnicy odmówili dokonania korekt deklaracji uwzględniających te ustalenia, a US odstąpił ostatecznie od kwestionowania zastosowania stawki 0% podatku, kierując się orzecznictwem NSA⁸³ oraz uzgodnieniami z IAS w Białymstoku;
- prawdziwości pieczęci i podpisów funkcjonariuszy innych państw członkowskich UE, przez które nastąpił wywóz towarów (możliwość weryfikacji za pośrednictwem IAS we Wrocławiu);
- ewentualnego zawyżania wartości towarów na dokumentach Tax Free, wywożonych poza obszar celny UE, w stosunku do cen rynkowych.

Brak weryfikacji w powyższym zakresie naczelnicy skontrolowanych US wyjaśniali w szczególności:

- brakiem zasadności lub względami ekonomiki postępowania, przyjmując, że UCS potwierdza wywóz towaru na dokumencie Tax Free po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróżnego zawartych w tym dokumencie z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. Przyjmowano, iż skoro dokument został zarejestrowany w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” należy przyjąć, że tożsamość podróżnego i miejsce zamieszkania zostały zweryfikowane, że podróżny przebywał na terytorium RP, że pieczęcie na tym dokumencie są autentyczne.

Przykłady

W ocenie Naczelnika **US w Białej Podlaskiej** z faktu, że konkretny dokument został zarejestrowany w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” należy przyjąć, że tożsamość podróżnego została zweryfikowana, że podróżny przebywał na terytorium RP, że pieczęcie na tym dokumencie są autentyczne. W związku z powyższym dodatkowa weryfikacja – w zakresie przebywania na terytorium RP, posiadania ewentualnie karty stałego pobytu, paszportu dyplomatycznego, podwójnego obywatelstwa, prawdziwości pieczęci i podpisów stosowanych przez funkcjonariuszy celnych – wydaje się niecelowa.

Zdaniem Naczelnika **US w Jarosławiu** weryfikacja dat przebywania podróżnych w RP byłaby powieleniem czynności, dokonanych już przez inny organ (UCS) lub poddawaniem w wątpliwość wykonanej czynności przez inny organ, który stwierdził już zgodność w tym zakresie nanosząc pieczęć na dokumencie Tax Free. Co do weryfikacji miejsca zamieszkania wskazał, iż wykonanie takiej czynności bez udziału podróżnego raczej nie jest możliwe, a redagowanie zapytań do właściwych instytucji – nieekonomiczne, poza tym weryfikacji takiej dokonuje UCS;

⁸³ W szczególności wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2015 r. sygn. akt I FSK 2030/15.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- prowadzeniem czynności sprawdzających wobec podatnika, a nie jego kontrahentów (osób fizycznych), stąd nawet w przypadku nieprawidłowości po stronie podróżnego brak jest możliwości wyciągania negatywnych konsekwencji wobec podatnika, poza sytuacją udowodnienia współdziałania z podróżnym w celu wyłudzenia podatku;
- brakiem możliwości indywidualnej weryfikacji dokumentów Tax Free występujących niejednokrotnie w liczbie setek lub kilku tysięcy miesięcznie;
- znacznym utrudnieniem weryfikacji miejsca zamieszkania bez udziału podróżnego i brakiem ekonomicznego uzasadnienia występowania do właściwych instytucji w celu ustalenia miejsca zamieszkania;
- brakiem regulacji prawnych jednoznacznie definiujących wywóz w celach osobistych i brakiem podstaw do kwestionowania przypadków wskazujących na wykorzystywanie procedury Tax Free do celów handlowych ze względu na orzecznictwo sądów administracyjnych;
- ograniczonymi możliwościami badania rzeczywistej wartości towarów w ramach czynności sprawdzających.

Nieprawidłowości
w prowadzeniu czynności
sprawdzających przez
naczelników urzędów
skarbowych

W wyniku kontroli przeprowadzonej w 2019 r. przez IAS w Rzeszowie w US w Jarosławiu stwierdzono, iż czynności sprawdzające ograniczały się do sprawdzenia zasadności zwrotu w terminie 25 dni, nie obejmując swoim zakresem prawidłowości deklarowanych podstaw opodatkowania w VAT. Czynności prowadzone z użyciem WRO-Systemu ograniczały się do wydrukowania kart podatników z brakiem wzmianki o wyniku badania, nawet gdy podatnik występował jako podmiot wysokiego ryzyka.

Niezależnie od tego, NIK w przypadku czterech z 15 skontrolowanych czynności sprawdzających przeprowadzonych przez US w Jarosławiu stwierdziła, iż czynności opisane w protokołach nie odpowiadały wskazanemu w nich zakresowi określonego, jako „sprawdzenie transakcji towarów dokumentujących sprzedaż poza terytorium UE”, a także wykraczały poza zakres przedmiotowy czynności sprawdzających wskazany w art. 272 Ordynacja podatkowa. Opisane czynności sprowadzały się do sprawdzenia rzetelności kontrahentów podatników w systemie informatycznym i odnotowaniu tego faktu w protokołach przekazanych do podpisu podatnikom. Ponadto w jednym z tych protokołów zamieszczono zapis, iż „w wyniku obrotu towarem podwyższonego ryzyka, tj. będącym przedmiotem transakcji karuzelowych skierowano wniosek do kontroli podatkowej o wszczęcie postępowania kontrolnego”.

Skala kontroli
podatkowych
w skontrolowanych
US wobec podatników
dokonujących
dostaw w systemie
Tax Free w najwyższych
kwotach

W ramach kontroli NIK przeprowadzonych w sześciu US badaniu poddano 60 kontroli podatkowych podatników VAT dokonujących sprzedaży Tax Free. Przesłanką podejmowania takich kontroli były najczęściej wskazania wewnętrzne wynikające z ustaleń czynności sprawdzających, prowadzonych analiz grupowych i indywidualnych⁸⁴, bądź wnioski innych US prowadzących działania kontrolne wobec podmiotów w łańcuchach transakcji kończących się sprzedażą towarów podróżnym w systemie Tax Free.

⁸⁴ Opartych o różne, przyjęte przez organ, kryteria selekcji podatników w zakresie wartości dostaw, zwrotów, charakteru działalności lub inne okoliczności wskazujące na możliwość wystąpienia nieprawidłowości podatkowych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W ramach kontroli podatkowych, w zależności od przesłanek ich podjęcia, badaniu poddawano w szczególności ewidencję sprzedaży Tax Free z ewidencją sprzedaży na kasie fiskalnej, sprawdzenie poprawności zaewidencjonowania w rejestrach sprzedaży za dany okres dokumentów źródłowych, na podstawie których dokonano zwrotu podatku podróżnym, prawidłowość dokumentów Tax Free w zakresie opatrzenia ich datami i podpisami podróżnych potwierdzających odbiór zwrotu VAT oraz zgodność danych dotyczących towarów ujętych na dokumencie Tax Free z załączonym paragonem.

W przypadku zaistnienia wątpliwości, co do rzetelności pieczęci badano wiarygodność potwierdzenia wywozu towaru przez weryfikację pieczęci i podpisów funkcjonariuszy, w tym z innych państw, co pozwoliło na ustalenie, iż część pieczęci była podrobiona (funkcjonariusze celni wskazani na dokumentach nigdy nie pracowali w danym OC lub w dacie wywozu nie byli obecni w pracy).

Przykłady

W badanych przez NIK kontrolach przeprowadzonych przez **Pierwszy US w Białymstoku** powyższe stwierdzono w odniesieniu do 145 dokumentów Tax Free o łącznej wartości 620 tys. zł netto i kwocie VAT wynoszącej 142,7 tys. zł.

W jednej z kontroli przeprowadzonej przez **US w Białej Podlaskiej** administracja celna Łotwy poinformowała, iż na siedmiu dokumentach przekazanych przez US do weryfikacji podpis funkcjonariusza nie odpowiadał podpisom funkcjonariuszy pełniących służbę na przejściu granicznym, a dokumenty nie figurują w prowadzonym tam rejestrze.

Co do zasady nie badano, czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w Polsce w momencie zakupu towaru, wywozu towaru i odbioru podatku.

W ramach kontroli podatkowych z reguły nie badano okoliczności i częstotliwości sprzedaży towarów określonym podróżnym pod kątem wykonywania procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu towarów w ilościach niemieszczących się w kategorii bagażu osobistego. Naczelnicy US, kierując się orzecznictwem sądów administracyjnych (w szczególności treścią wyroku NSA z dnia 29 czerwca 2017 r. I FSK 2030/15), wskazywali z reguły na brak obowiązku sprzedawcy w zakresie badania ilości i wielkości zakupów oraz ich częstotliwości, a także na przeprowadzanie kontroli w tym zakresie przez służby graniczne, które potwierdzają wywóz towaru. Z kolei kontrole podatkowe dotyczące podatników uczestniczących w oszustwach karuzelowych koncentrowały się dokonywaniu sprzedaży poza działalnością gospodarczą.

Przykłady

W **US w Sokółce** w ramach pięciu z 10 analizowanych przez NIK kontroli podatkowych dokonywano oceny wielkości sprzedaży pod kątem, czy ilość towaru zakupywanego przez podróżnych mieściła się w kategorii bagażu osobistego. Kierując się orzecznictwem sądów administracyjnych utrzymywano jednak, iż sprzedawca nie ma ani prawnej, ani faktycznej możliwości

zweryfikowania celu, w jakim podróżny nabył towar i z jaką częstotliwością. Przyjmowano, że nawet ewentualne dokonanie ustaleń przez US, w zakresie ilości i częstotliwości dokonywania zakupów przez podróżnego, nie mogłoby się przełożyć na odebranie sprzedawcy prawa do stosowania stawki 0% VAT dla tej sprzedaży, skoro swoje prawo sprzedawca legitymuje poprawnymi formalnie dokumentami Tax Free, zaopatrzonymi w pieczęcie UCS.

W US w Jarosławiu przyjmowano, że czynności organu w ramach kontroli podatkowych mają charakter post factum, a możliwość sprawdzenia leży po stronie organów celnych dokonujących weryfikacji w czasie rzeczywistym. Potwierdzony przez funkcjonariuszy SCS dokument Tax Free stanowi dla organu podatkowego urzędowy dokument korzystający z domniemania prawdziwości, co zostało w nim zawarte i potwierdzone.

Oszustwa typu „karuzelowego” w kontrolach prowadzonych przez US

W ramach części kontroli poddanych badaniu NIK koncentrowano się na źródle pochodzenia towarów zbywanych przez podatników, co pozwoliło na stwierdzenie ich udziału (w charakterze „brokera”) w oszustwach typu „karuzelowego”, mających na celu wyłudzenie z budżetu państwa zwrotu VAT, który nie został zapłacony na wcześniejszych etapach obrotu. Udział podatników w tego typu oszustwach stwierdzono w 36 spośród 60 kontroli objętych badaniem NIK w sześciu US. Stwierdzone uszczuplenia wynosiły łącznie 8119,3 tys. zł. Na dzień kontroli NIK nie wszystkie sprawy były zakończone wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania w VAT.

W ww. przypadkach US stwierdziły, iż podatnicy dokonujący sprzedaży towarów w systemie Tax Free byli ostatnimi ogniwami oszustw typu „karuzelowego”, pełniąc w nich rolę brokerów, tj. podmiotów deklarujących sprzedaż w systemie Tax Free opodatkowaną stawką 0% i uzyskujących z budżetu państwa nienależny zwrot VAT, który nie był nigdy uiszczony na wcześniejszych etapach transakcji.

Zgodnie z ustaleniami US objętych kontrolą NIK (jak również innych urzędów z terenu Polski, które skontrolowały kolejnych podatników w łańcuchu transakcji), poszczególne podmioty, w sposób zorganizowany, wystawiały między sobą faktury nieodzwierciedlające realnych transakcji, lecz służące wyłudzeniu VAT. Ostatnim ogniwem pozostawali zaś podatnicy dokonujący sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Sprzedaż odbywała się na rzecz zorganizowanych grup cudzoziemców, często w dacie ich nieobecności na terenie Polski. W większości przypadków organizatorami procederu byli obcokrajowcy. Cechą charakterystyczną oszustw była powtarzalna sprzedaż towarów ograniczonemu kręgowi „podróżnych”, a także pochodzenie towarów od podmiotów będących spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością o minimalnym kapitale zakładowym prowadzonych przez obywateli innych państw. W ww. przypadkach w ramach kontroli podatkowych organy badały nie tylko wymogi formalne faktury, lecz również okoliczności, w których doszło do transakcji. Powyższe działania były ukierunkowane na zweryfikowanie, czy pomiędzy stronami doszło do rzeczywistej transakcji gospodarczej, a w tym, czy faktura w istocie stwierdza fakt dostawy bądź nabycia towarów.

Okoliczności faktyczne ustalone w toku kontroli dowiodły, iż wykazywane przez podatników transakcje zakupu towarów od kontrahentów, a następnie deklarowana sprzedaż na rzecz podróżnych w systemie Tax Free,

nie stanowiły rzeczywistej działalności gospodarczej wykonywanej w myśl przepisów Uptu. Ustalenia w ww. zakresie pozwalały na stwierdzenie, iż podatnicy nie prowadzili rzeczywistej działalności gospodarczej, lecz mieli uwiarygodnić wielokrotne, pozorne, fakturowe dostawy na poprzednich etapach obrotu, a wykorzystanie konstrukcji VAT miało służyć uzyskaniu niezgodnych z prawem korzyści w postaci wyłudzenia z budżetu państwa zwrotu podatku. Bazując na przedmiotowych ustaleniach, urzędy uznawały z reguły również, iż sprzedaż towarów w systemie Tax Free dokonywana była poza działalnością gospodarczą. Nie kwestionowały przy tym samego wywozu towaru poza obszar celny Unii Europejskiej, lecz fakt, iż towary nie zostały zbyte w systemie Tax Free osobom wskazanym na dokumentach Tax Free.

Przykłady

Podatnik z województwa lubelskiego dokonywał określonej grupie „podróżnych” sprzedaży znacznych ilości artykułu spożywczego pochodzącego z łańcucha transakcji, na początku którego nie został odprowadzony do budżetu państwa należny VAT. Pełnił rolę „brokera”, który występował o nienależny zwrot VAT. Kontrahent, u którego został nabyty towar pełnił rolę „bufora”, a jego rolą było uprawdopodobnienie rzeczywistego obrotu towarem. Proceder był zainicjowany przez cudzoziemca, który organizował grupy „podróżnych” w celu wywiezienia towaru poza granicę UE w procedurze Tax Free, płacił za towar i był jedynym zamawiającym towar. Podatnik prowadził działalność w branży innej niż sprzedaż artykułów spożywczych.

Podatnik z województwa podkarpackiego będąc ostatnim ogniwem w łańcuchu transakcji zmierzającej do wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT dokonywał sprzedaży odzieży grupie „podróżnych” wskazanych przez inicjatora procederu (cudzoziemca). Osoba ta, wykorzystując dane podatnika, dokonywała nabyć towarów u wybranych przez siebie kontrahentów. Rola podatnika sprowadzała się do wypisywania dokumentów Tax Free na wskazanych „podróżnych”, którzy dokonywali przewiezienia towaru poza obszar celny UE.

Podatnik z województwa podlaskiego uczestniczył w łańcuchu podmiotów, które wystawiały pomiędzy sobą faktury nieodzwierciedlające realnych transakcji, lecz służące wyłudzeniu VAT. Sprzedaży telefonów komórkowych i odzieży dokonywał w większości w systemie Tax Free. Podmioty występujące na początkowym etapie łańcucha były tzw. „znikającymi podatnikami”, nie rozliczały się z VAT i posiadały siedziby w tzw. „wirtualnych biurach”, nie zatrudniały pracowników, nie posiadały budynków i magazynów, nie prowadziły działań marketingowych i reklamowych, a prezesami zarządów tych spółek byli obcokrajowcy, z którymi kontakt był niemożliwy, a występujące na dalszym etapie podmioty, odliczały podatek. Towar podlegał sprzedaży na rzecz klientów z Republiki Białorusi w systemie Tax Free. Ponieważ dokonaną sprzedaż potwierdzały dokumenty Tax Free, na których wywóz towarów za granicę UE został poświadczony przez urząd celny, nie kwestionowano, że podatnik dysponował towarem, natomiast fikcyjne okazały się źródła zakupu towarów.

Kontrola NIK wykazała długotrwałość prowadzonych postępowań kontrolnych i podatkowych wynikającą w dużej mierze z wysokiego stopnia skomplikowania spraw, konieczności zweryfikowania rozliczeń podatkowych podmiotów na poszczególnych etapach obrotu danym towarem (przez ten sam bądź inny organ podatkowy). W połączeniu z odległym

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

okresem rozliczeniowym podlegającym kontroli (z reguły lata 2013–2016) niskie było prawdopodobieństwo wyegzekwowania do budżetu państwa określonych kwot zobowiązań.

Przykłady

Kontrole, w wyniku których stwierdzono uczestnictwo podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free w oszustwach typu karuzelowego:

- w **US w Białej Podlaskiej** dotyczyły rozliczeń za 2016 r., zostały rozpoczęte w 2016 lub 2017 r. i trwały od dziewięciu do 27 miesięcy. Jedna z czterech spraw została zakończona złożeniem korekty deklaracji przez podatnika uwzględniającej wyniki kontroli. W pozostałych trzech postępowania podatkowe zostały wszczęte w latach 2017–2019 i na dzień kontroli NIK pozostawały w toku;
- w **US w Tomaszowie Lubelskim** dotyczyły rozliczeń za 2014 i 2015 r. i zostały rozpoczęte w latach 2014 i 2016 i trwały od 13 do 53 miesięcy. W jednej sprawie decyzja została wydana w 2018 r., w drugiej w 2019 r., jednak na dzień kontroli NIK sprawy te pozostawały na etapie postępowania odwoławczego lub na etapie ponownego rozpatrywania w wyniku decyzji organu drugiej instancji;
- w **US w Sokółce** dotyczyły rozliczeń za lata 2015 i 2017, zostały rozpoczęte w 2017 r. i trwały od sześciu do 14 miesięcy. Zostały zakończone: korektą deklaracji uwzględniającej wyniki kontroli (w 2018 r.) i dwiema decyzjami wydanymi w 2018 i 2019 r.;
- w **US w Przemyślu** dotyczyły w większości rozliczeń za lata 2015 i 2016, zostały rozpoczęte w latach 2015–2017 i trwały od pięciu do 34 miesięcy. Spośród 10 spraw, sześć zostało zakończonych decyzjami wydanymi w okresie od września do grudnia 2019 r., zaś cztery postępowania podatkowe pozostawały w toku na dzień zakończenia kontroli NIK.

**Bariera w prowadzeniu
czynności analitycznych,
sprawdzających
oraz kontroli
podatkowych**

Naczelnicy US skontrolowanych przez NIK w odniesieniu do skali i zakresu czynności analitycznych, sprawdzających i kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń podatników dokonujących dostaw w systemie Tax Free wskazywali m.in. na:

- ograniczenia czynności sprawdzających, co do zasady do formalnej weryfikacji przedstawianych przez podatnika dokumentów;
- ograniczenia kadrowe, które przejawiały się np. w przyjęciu w US w Białej Podlaskiej planu działania, w którym określono czynności priorytetowe dotyczące obsługi VAT (wskazano m.in. kwotowe progi wykazanego zwrotu podatku lub inne kryteria, po spełnieniu których przeprowadzano wobec podatnika pogłębioną analizę zasadności zwrotu podatku). Z kolei w US w Tomaszowie Lubelskim identyfikowano braki kadrowe, w związku z tym wielokrotnie występowano do Dyrektora IAS w Lublinie o wzmocnienie etatowe;
- bardzo dużą liczbę dokumentów Tax Free (u niektórych podatników kilkaset lub nawet kilka tysięcy dokumentów w danym okresie rozliczeniowym), uniemożliwiającą indywidualną ich weryfikację, co wskazuje na potrzebę rozwiązań systemowych w zakresie badania dokumentów i ich typowania;
- pracochłonność i wysoki stopień skomplikowania spraw, szczególnie w przypadku zidentyfikowania łańcuchów podmiotów, w których ostatnim etapem oszustwa jest sprzedaż towaru w procedurze

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Tax Free. Materiał dowodowy w takich sprawach obejmuje liczne dokumenty wytworzone zarówno przez US, jak i inne organy podatkowe w Polsce, a także zebrane przez US z innych prowadzonych kontroli i postępowań podatkowych;

- brak precyzyjnych uregulowań prawnych pozwalających na weryfikację i kwestionowanie zastosowania stawki VAT 0% w przypadku stwierdzenia handlowych ilości wywożonych towarów (bezzasadność przekazywania przez UCS informacji o stwierdzeniu handlowych ilości towarów przy jednoczesnym potwierdzeniu wywozu);
- brak możliwości śledzenia dalszych losów towarów sprzedanych w procedurze Tax Free obcokrajowcom (w odróżnieniu od wewnętrznej dostawy towarów);
- ograniczony dostęp do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” i brak narzędzi umożliwiających automatyczne porównanie danych z tego systemu z danymi wynikającymi z rejestrów sprzedaży.

5.3.3. Urzędy celno-skarbowe

Kontrolą NIK objęto trzy USC w: Białej Podlaskiej, Białymstoku i w Przemyśle.

Jednym z obszarów działalności analitycznej skontrolowanych UCS był VAT, w tym w szczególności kwestia występowania przez podatników o zwroty tego podatku, które mogły wynikać m.in. z prowadzonej sprzedaży Tax Free, eksportu towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Analizy podejmowano z własnej inicjatywy, w wyniku sygnałów otrzymywanych od innych organów KAS, a także w drodze rozpatrywania wniosków naczelników US o podjęcie kontroli celno-skarbowej. Co do zasady, w LUCS w Białej Podlaskiej i w PUCS w Przemyśle, nie prowadzono czynności analitycznych ukierunkowanych wyłącznie na podatników dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free. Z kolei w PUCS w Białymstoku od kwietnia 2019 r. zapoczątkowane zostały bieżące analizy ukierunkowane na selekcję podmiotów, które w związku z posiadanymi przez organy informacjami mogli brać udział w oszustwie karuzelowym związanym z nienależnym zwrotem VAT, a jednocześnie w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” figurowali z najwyższą wartością wywiezionego towaru na podstawie dokumentów Tax Free. W ramach analizy przeprowadzonej:

- w kwietniu 2019 r. wytypowano dwa podmioty z najwyższymi wartościami towarów i w obu przypadkach stwierdzono, że: sprzedawca pośrednio występuje w łańcuchu dostaw, w którym nie nastąpiło odprowadzenie VAT. Kontrole podróżnych przeprowadzone na podstawie zastrzeżeń systemowych nie wykazały nieprawidłowości;
- w lipcu 2019 r. wytypowano trzy podmioty (z 17 sprawdzanych), wobec których podjęto „czynności operacyjno-rozpoznawcze”, które – jak wyjaśnił Naczelnik PUCS w Białymstoku – nie wykazały na wystąpienie nieprawidłowości. Polegały one jednak na stwierdzeniu, iż *pierwszy podmiot sprzedaje bardzo różnorodny towar szeregu podróżnym,*

Zakres działalności analitycznej UCS w odniesieniu do sprzedaży w systemie Tax Free

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- drugi – *praktycznie zaprzestał sprzedaży w procedurze Tax Free, a trzeci – deklaruje sprzedaż podróznym rzędu 1,5 mln zł miesięcznie i jest to sprzedaż bardzo rozdrobniona.*

Analiza NIK wykazała, iż właściciel pierwszego z ww. podmiotów jest jednocześnie współnikiem spółki, która w latach 2017–2019 (I półrocze) dokonała najwyższej sprzedaży osobom znajdującym się w grupie 30 podróznym, którzy w ww. okresie dokonali wywozu towarów w ramach Tax Free na największą skalę przez przejścia graniczne województwa podlaskiego (pkt 5.2.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli). Spółka ta została w grudniu 2019 r. wykreślona z rejestru podatników VAT, na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 upu (brak stawienia podatnika albo jego pełnomocnika na wezwania naczelnika US, naczelnika UCS, dyrektora IAS lub Szefa KAS).

Rozpatrywanie napływających z US wniosków o kontrole celno-skarbowe

W latach 2017–2019 (I półrocze) do skontrolowanych UCS wpłynęły 62 wnioski naczelników US o podjęcie kontroli celno-skarbowej podatników będących sprzedawcami w systemie Tax Free, w tym 35 do PUCS w Przemysłu, 22 do LUCS w Białej Podlaskiej i osiem do PUCS w Białymstoku. Do kontroli celno-skarbowej skierowano 28 spraw, w poszczególnych UCS odpowiednio: 17, osiem i trzy sprawy. Ponadto w jednym przypadku w LUCS w Białej Podlaskiej sporządzono zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, które przekazano do komórki dochodzeniowo-śledczej, zaś w dwóch kolejnych przypadkach w PUCS w Białymstoku decyzję o przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowej uzależniono od wyników innych czynności prowadzonych przez PUCS lub inne organy KAS.

Analiza próby wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej wykazała, iż decyzje UCS w sprawach prowadzenia kontroli były poprzedzane każdorazowo czynnościami analitycznymi, a naczelnicy US byli informowali o sposobie rozpatrzenia wniosku.

Przesłanki wniosków o kontrole celno- skarbowe

Wnioski o podjęcie kontroli celno-skarbowych kierowane do UCS przez naczelników US były uzasadniane m.in. znacznymi rozmiarami działalności, siedzibą podmiotu w tzw. „biurze wirtualnym”, podejrzeniami uczestnictwa podmiotu w oszustwie typu karuzelowego, wysokimi wartościami sprzedaży w systemie Tax Free i kwot deklarowanych zwrotów VAT, powiązaniem między podmiotami, a także wysokim poziomem ryzyka podatnika według przyjętego systemu klasyfikacji.

Przykład

W przypadku **PUCS w Białymstoku** wnioski o podjęcie kontroli celno-skarbowych dotyczyły m.in.:

- podatnika dokonującego dostawy towarów w procedurze eksportu i Tax Free pochodzących od podmiotu, do którego – według ustaleń innych organów podatkowych – ostatecznie trafiały towary/faktury przechodzące przez kolejne podmioty, których jedynymi udziałowcami byli obywatele Republiki Białorusi. Prezesem zarządu tego podmiotu była osoba zaangażowana w przestępczą działalność za pośrednictwem podmiotów gospodarczych, u których prowadzone były kontrole przez właściwe organy podatkowe na terenie całego kraju;

- podatnika nabywającego od podmiotów podejrzanych o wyłudzenie VAT towary, które podlegały zbyciu w systemie Tax Free. Według ustaleń z czynności sprawdzających dokumenty Tax Free (wystawiane na powtarzających się obywateli Republiki Białorusi) potwierdzały wywóz towarów (znacznych ilości odzieży) przez polskie i litewskie przejścia graniczne. Podatnik prowadził zaś działalność w branży całkowicie odbiegającej od detalicznego handlu odzieżą, która była przedmiotem wywozu w procedurze Tax Free. Analiza PUCS wykazała, iż ceny towarów nabywanych na potrzeby sprzedaży Tax Free były 3–4 krotnie wyższe od cen takich towarów u innych dostawców.

W przypadku **LUCS w Białej Podlaskiej** wnioski o podjęcie kontroli celno-skarbowych dotyczyły m.in.:

- podatnika, co do którego US stwierdził, iż zgromadzony materiał wskazuje na jego uczestnictwo w transakcjach karuzelowych zmierzających do wyłudzeń zwrotów VAT. Uczestnikami transakcji były podmioty dokonujące fikcyjnych dostaw na jego rzecz;
- podatnika, który wykazywał częstotliwe zwroty VAT wynikające wyłącznie z prowadzenia sprzedaży w systemie Tax Free, a analiza dostawców towarów wskazuje na ryzyko występowania oszustwa typu karuzelowego. W uzasadnieniu wskazano także na liczne odmowy potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free, m.in. z powodu ilości handlowych oraz błędnego opisu towarów.

W okresie objętym kontrolą NIK skontrolowane UCS przeprowadziły 42 kontrole celno-skarbowe, w wyniku których zakwestionowane zostały dokumenty Tax Free o łącznej wartości 50 916,3 tys. zł, z czego 5933,1 tys. zł odnosiło się do przypadków, w których ustalenia zostały potwierdzone w ostatecznych decyzjach organu lub złożonych korektach deklaracji uwzględniających wyniki kontroli.

W tym samym okresie naczelnicy UCS wydali wobec podatników będących sprzedawcami Tax Free decyzje, według których wartość uszczupień w VAT wynosiła 19 021,8 tys. zł.

Przeprowadzona w trakcie kontroli NIK analiza ustaleń 14 kontroli celno-skarbowych zakończonych w latach 2017–2019 (I półrocze) wykazała, iż w ich wyniku stwierdzono następujące mechanizmy nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free:

- posługiwanie się przez podatnika dokumentami Tax Free opieczetowanymi fałszywymi pieczęciami potwierdzającymi wywóz towarów poza granice UE;
- zorganizowane wystawianie dokumentów Tax Free na osoby niebędące faktycznymi nabywcami towarów, lecz trudniące się przenoszeniem towarów przez granicę, przy czym paragony fiskalne wystawiano z dużą częstotliwością (nawet kilka w ciągu jednej minuty);
- sprzedaż towarów na rzecz tych samych osób fizycznych będących obywatelami Ukrainy i Republiki Białorusi;
- częstotliwy wywóz w bagażu osobistym znacznych ilości towarów;
- wystawianie dokumentów Tax Free in blanco;
- posługiwanie się przez podatnika dokumentami Tax Free zawierającymi sfałszowane podpisy nabywców towarów potwierdzające otrzymanie zwrotu podatku;

Liczba i ustalenia kontroli celno-skarbowych u podmiotów będących sprzedawcami Tax Free

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- wystawianie dokumentów Tax Free, które w dacie zakupu oraz w dacie zwrotu podatku nie przebywały na terytorium RP;
- dokonywanie sprzedaży towarów pochodzących od tzw. „znikających podatników”.

Przykłady

W wyniku kontroli podatnika z województwa podlaskiego stwierdzono, iż „podróżni”, którym zbywano towar dokonywali wywozu hurtowych ilości artykułów spożywczych w procedurze Tax Free przez litewsko-białoruskie przejścia graniczne. Litewska administracja celna nie potwierdziła prawdziwości pieczęci, którymi opatrzone były dokumenty znajdujące się w posiadaniu podatnika, a część funkcjonariuszy nie była obecna w pracy, bądź wyznaczona na stanowiska odpraw Tax Free. Z analizy treści dokumentów Tax Free wynikało, że podróżni mieli dokonywać wywozu w bagażu podręcznym jednorazowo od kilkuset do nawet kilku tysięcy kilogramów kawy, czy od kilkudziesięciu do kilkuset kilogramów czekolady. Paragony wystawiano w bardzo krótkich odstępach czasu. Zgromadzony materiał dowodowy dał organowi podstawy do uznania, że podatnik miał świadomość lub przy zachowaniu należytej staranności mógł i powinien przypuszczać, że zakwestionowane dokumenty Tax Free nie potwierdzają wywozu towarów za granicę UE.

W ramach kontroli podatnika z województwa podlaskiego stwierdzono, iż prowadził on w ramach systemu Tax Free sprzedaż odzieży, co istotnie odbiegało od podstawowego profilu jego działalności. Sprzedaż była prowadzona tylko wybranym osobom, które wcześniej zamówiły towar. Transakcje z kluczowymi dostawcami towarów prowadzone były bez ryzyka gospodarczego, a dostawcy ci zostali wskazani przez ostatecznych nabywców towarów. Ponadto dokonywane podczas odpraw celnych rewizje wybranych partii towarów od tych samych dostawców przez inny podmiot z województwa podlaskiego wykazały, iż jego wartość wynikająca z wystawionych dokumentów Tax Free może być kilkukrotnie zawyżona w stosunku do tego typu asortymentu dostępnego na rynku. Towary pochodziły z łańcucha transakcji, w którym nie odprowadzono do budżetu państwa należnego VAT.

W wyniku kontroli podatnika z województwa podlaskiego stwierdzono, iż uczestniczył on w łańcuchu podmiotów fakturujących transakcje dotyczące obrotu towarami, w których występowali tzw. „znikający podatnicy”. Towary sprzedawane w ramach systemu Tax Free pochodziły od spółek, których właścicielami byli obcokrajowcy nieposiadający w Polsce stałego miejsca pobytu, a ich siedziby mieściły się w tzw. „biurach wirtualnych”.

W wyniku kontroli podatnika z województwa lubelskiego stwierdzono, że faktury dokumentujące zakup telefonów komórkowych, zbywanych następnie w systemie Tax Free, uczestniczyły w łańcuchu transakcji z udziałem „znikającego podatnika”. Telefony będące przedmiotem obrotu były już wcześniej lub później przedmiotem obrotu w innych łańcuchach dostaw. Na dokumentach Tax Free znajdowały się potwierdzenia wywozu towarów poza UE dokonane przez funkcjonariuszy SCS, głównie z przejść granicznych odcinka polsko-białoruskiego. Kontrola wykazała, iż dokonywane przez podróżnych z Republiki Białorusi zakupy telefonów znacznie przekraczały ilości potrzebne do celów osobistych (w skrajnych przypadkach kilkadziesiąt szt.), przy czym część podróżnych nie mogła dokonać zakupu towaru, ponieważ przekroczyła granicę już po godzinie transakcji, była w Polsce bardzo krótko w godzinach wieczornych lub nocnych po zamknięciu sklepu, lub przekroczyła granicę dopiero w dniu następnym. Ponadto w części przypadków podróżnych nie było w Polsce w dacie zwrotu podatku. Ustalono, że podatnik wystawiał dokumenty Tax Free na osoby, które nie były w rzeczywistości nabywcami towarów, lecz przypad-

kowymi osobami, które zgadzały się na udostępnienie danych i wywiezienie towaru poza granicę celną. Organ podkreślił, że dokonywano sprzedaży znacznych ilości telefonów na rzecz tych samych podróżnych, a regulacje dotyczące zwrotu VAT odnoszą się do nabycia towarów, które zostały wywiezione poza terytorium UE w bagażu osobistym podróżnego, tj. transakcji o charakterze niehandlowym.

W sprawie dotyczącej innego podatnika z województwa lubelskiego, w przypadku którego stwierdzono, iż sprzedaż Tax Free stanowiła ostatni etap oszustwa karuzelowego, obrót sprzętem elektronicznym miał charakter powtarzalny, a sprzedaży dokonywano tym samym osobom. Bardzo często „podróżni” przebywający na terytorium RP, którym wystawiono kilka dokumentów Tax Free, dokonywali wywozu towarów w różnych terminach. Nie byli oni nabywcami towarów na własne potrzeby, lecz pośrednikami, których zadaniem było przewiezienie towarów przez granicę.

Sprawy poddane analizie w trakcie kontroli NIK dotyczyły w większości przypadków odległych okresów, tj. rozliczeń VAT za lata 2013–2014. Kontrola NIK wykazała, iż niektórzy „podróżni” wskazani w tych decyzjach w kontekście nadużyć podatkowych w tych latach, dokonywali wywozu towarów również w okresie objętym kontrolą NIK⁸⁵. Dotyczyło to:

- trzech podróżnych wymienionych w decyzji Naczelnika PUCS w Białymstoku, którzy posługiwali się dokumentami Tax Free opatrzonymi sfałszowanymi pieczęciami celnymi litewskiej administracji celnej. Z kolei w okresie objętym kontrolą NIK dokonali wywozu towarów przez polsko-białoruskie przejścia graniczne o łącznej wartości 4272,4 tys. zł;
- czterech podróżnych wymienionych w dwóch decyzjach Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej, którzy dokonywali wywozu towarów pochodzących z łańcucha transakcji, w którym nie odprowadzono należnego VAT. Z kolei w okresie objętym kontrolą NIK dokonali wywozu towarów w procedurze Tax Free o łącznej wartości 13 065,3 tys. zł, głównie przez przejście graniczne w Terespolu.

5.4. Działania Ministerstwa Finansów⁸⁶ w obszarze usprawniania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym i ograniczania ryzyka nadużyć z jego wykorzystaniem

MF podejmowało działania ukierunkowane na zintensyfikowanie kontroli na granicach zewnętrznych UE poprzez prowadzenie wzmożonych działań w różnych obszarach działalności KAS, w tym w obszarze wywozu towarów w procedurze Tax Free. Miało to miejsce w szczególności kilkakrotnie w 2017 r. z założeniem kontynuacji w 2018 r. i polegało na wydawaniu dyspozycji w tym zakresie dyrektorom IAS. Prowadzone cyklicznie wzmo-

Polecenia dotyczące wzmożonych działań kontrolnych w obszarze Tax Free

⁸⁵ Ustaleń w tym zakresie dokonano na podstawie analizy liczby i wartości dokumentów Tax Free przedstawionych przez 90 podróżnych, którzy w latach 2017–2019 (I półrocze) korzystali z procedury Tax Free na największą skalę (po 30 podróżnych dla każdego z trzech województw, w którym miała miejsce kontrola NIK). Wyniki tej analizy przedstawiono w pkt 5.2.2 niniejszej informacji o wynikach kontroli.

⁸⁶ Ustalenia w niniejszym punkcie przedstawiono na podstawie danych, informacji, wyjaśnień i dokumentów źródłowych przekazanych przez MF w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK, zarówno na etapie poprzedzającym kontrolę P/19/081, jak również w trakcie jej trwania.

żone działania kontrolne wykazywały niski poziom nieprawidłowości polegających na braku towaru figurującego na dokumentach przedstawianych do potwierdzenia przez podróżnych⁸⁷. Znalazło to potwierdzenie w ustaleniach NIK dokonanych w ramach kontroli w trzech UCS.

Identyfikacja
mechanizmów
nieprawidłowości
i problemów związanych
z funkcjonowaniem
Tax Free

Niezależnie od obserwowanej niewielkiej skali nieprawidłowości polegających na całkowitym lub częściowym braku towaru deklarowanego do wywozu zgodnie z przedstawianymi dokumentami Tax Free, na poziomie MF identyfikowano inne mechanizmy nadużyć. Były one przedmiotem analiz prowadzonych w MF w kontekście kierunków modyfikacji systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” (wraz ze związanymi z tym zmianami prawnymi), a także ryzyka wykorzystywania procedury Tax Free do nielegalnego wywozu towarów i nieuzasadnionego zwrotu VAT. Na poziomie MF, w wyniku analizy danych i informacji przekazywanych przez organy KAS, identyfikowano liczne nieprawidłowości i problemy związane z funkcjonowaniem systemu Tax Free. Dotyczyły one w szczególności:

- funkcjonowania firm zarejestrowanych w celu sprzedaży towarów polegającej na rozdrobnieniu i przeniesieniu faktycznego eksportu na procedurę Tax Free;
- bardzo licznych przypadków wystawiania dokumentów Tax Free *in blanco*, wypełnianych następnie danymi osób, które przewożą towar przez granicę;
- angażowania przez sprzedawców zorganizowanych grup osób trudniących się wywożeniem lub przenoszeniem towarów przez granicę;
- wykorzystywania systemu Tax Free do tzw. „karuzel podatkowych” w drodze dużego rozdrobnienia sprzedaży na drobnych kupujących;
- zakładania i prowadzenia firm trudniących się sprzedażą Tax Free przez cudzoziemców nieodprowadzających danin w Polsce;
- zmniejszenia konkurencyjności polskich przedsiębiorców, którzy funkcjonując legalnie ponoszą obciążenia względem budżetu państwa;
- wątpliwości organów skarbowych, co do faktycznego odbiorcy zwrotu VAT (zwroty są odbierane w wielu przypadkach przez osoby, które były do tego upoważnione, niejednokrotnie przez setki osób).

Działania MF polegające na identyfikowaniu niepożądanych zjawisk towarzyszących funkcjonowaniu systemu Tax Free znajdowały odzwierciedlenie w przekazanej NIK dokumentacji źródłowej w postaci protokołów z organizowanych porad i posiedzeń zespołów tematycznych na poziomie MF, a także w korespondencji prowadzonej pomiędzy poszczególnymi departamentami MF, jak również w pismach kierowanych do MF przez dyrektorów IAS.

Wytyczne MF dotyczące
detalicznego charakteru
systemu Tax Free

W kwestii nadużywania procedury Tax Free do wywozu towarów o charakterze handlowym, MF przekazało jednostkom podległym interpretację koncentrującą się na istocie procedury Tax Free w świetle

⁸⁷ Na przykład w III kw. 2017 r. poziom stwierdzonych nieprawidłowości wyniósł 0,62% – ujawniono 91 przypadków nieprawidłowości przy 14,6 tys. przeprowadzonych działaniach kontrolnych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

przepisów unijnego i krajowego prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. W piśmie z 28 lutego 2017 r. MF (Departament Podatku od Towarów i Usług) stwierdziło, iż:

- celem art. 126–130 uptu jest uzyskanie przez podróżnego zwrotu VAT z tytułu wywozu towarów nabytych na terytorium kraju poza terytorium UE w ilościach wskazujących na ich konsumpcyjne, a nie handlowe przeznaczenie;
- definicja bagażu osobistego (art. 56 ust. 5 uptu) oraz jej wykładnia językowa wskazują, że istnieje swoiste ograniczenie, co do ilości towarów wywożonych przez podróżnego i jednoznacznie wskazują, że przewożone w tym bagażu towary nie mogą mieć przeznaczenia handlowego;
- ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych oraz interpretacje indywidualne MF potwierdzają, że system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter;
- dostawa i wywóz towarów, których ilość wskazuje na charakter inny niż detaliczny (prywatny, osobisty) podlegają zasadom ogólnym regulującym procedury eksportowe, zarówno w uptonie, jak i w przepisach celnych;
- system Tax Free coraz częściej wykorzystywany jest do oszustw podatkowych typu karuzelowego;
- szczególnej uwagi wymaga rola organu celnego związana z potwierdzaniem wywozu towarów przez podróżnych w ramach systemu Tax Free, zaś ich obowiązki powinny być realizowane w taki sposób, aby nie dochodziło do wypaczenia istniejącej w obrębie UE procedury zwrotu VAT;
- w sytuacji, gdy podróżny wywozi w bagażu osobistym towary o charakterze handlowym, organ celny nie powinien potwierdzać wywozu tych towarów na dokumencie Tax Free. Zawsze w takim dokumencie powinien dokonać adnotacji np. „ilość hurtowa”, czy „charakter handlowy”.

W piśmie z tego samego dnia, przytaczając analogiczne argumenty, w celu prawidłowego stosowania przepisów regulujących zasady systemu Tax Free, MF (Departament Podatku od Towarów i Usług) zwróciło się do dyrektorów izb skarbowych z prośbą o poinformowanie sprzedawców uczestniczących w systemie Tax Free, że w przypadku sprzedaży podróżnym towarów w ilościach wskazujących na przeznaczenie handlowe, wywóz takich towarów nie będzie potwierdzany przez organy celne na dokumentach Tax Free. Zdaniem MF powyższą informację sprzedawcy powinni każdorazowo przekazywać klientom nabywającym u nich towary w ramach systemu Tax Free. Zastrzeżono jednocześnie, że niniejsze pismo nie nakłada na sprzedawców uczestniczących w systemie Tax Free nowych obowiązków, jak również nie wprowadza dodatkowych procedur, a jedynie porządkuje i przypomina zasady prawne regulujące obrót towary w obrębie dwóch różnych i niezależnych procedur, jakimi są system Tax Free i eksport towarów.

W okresie objętym kontrolą NIK, w MF w ramach działań ukierunkowanych na usprawnienie kontroli i postępowań podatkowych wobec sprzedawców towarów w systemie Tax Free oraz poprawę funkcjonalności systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” w szczególności:

Działania ukierunkowane na zwiększenie możliwości analitycznych organów KAS

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- od lutego 2018 r. zapewniono dostęp do systemu z poziomu wszystkich IAS i US („Rejestr US”), co miało na celu usprawnienie i aktywizację kontroli prowadzonych wobec sprzedawców towarów w systemie Tax Free;
- rozbudowano możliwości analityczne systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” w zakresie asortymentu towarów oraz analizy ryzyka;
- od października 2018 r. zapewniono dostęp z poziomu US i UCS do danych „Zintegrowanego Archiwum Odpraw i Legitymowań” (ZAOiL) Centralnej Bazy Danych Straży Granicznej w celu usprawnienia postępowań kontrolnych;
- przeprowadzono pilotaż dotyczący wykorzystania dostępu do rejestrów Urzędu ds. Cudzoziemców (Pobyt v.2), który wykazał przydatność danych m.in. w postępowaniach sprawdzających, kontrolach podatkowych i celno-skarbowych, postępowaniach karnych-skarbowych oraz przy prowadzeniu analizy ryzyka.

Powyższe działania znalazły potwierdzenie w ustaleniach NIK dokonanych w IAS, UCS i US lub w dokumentach źródłowych przekazanych NIK przez MF.

Działania zmierzające
do wprowadzenia
w pełni elektronicznego
obiegu dokumentów
Tax Free

Zarówno przed 1 marca 2017 r., jak i po tej dacie w MF podejmowano działania zmierzające do całkowitej elektroniczacji systemu sprzedaży towarów i zwrotów VAT w procedurze Tax Free.

W drodze decyzji nr 32 Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2014 r. został powołany Zespół do spraw usprawnienia systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” (dalej: Zespół), którego zadaniem było w szczególności: dokonanie przeglądu rozwiązań stosowanych w zakresie zwrotu podróży VAT w krajach UE; przygotowanie propozycji udoskonalających dotychczasowe rozwiązania dotyczące systemu Tax Free, w tym propozycji zmian przepisów prawa i systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” (w przypadku rekomendacji takich działań); upowszechnianie wśród sprzedawców i podróżnych usługi elektronicznego zgłoszenia Tax Free.

W ramach prac Zespołu omawiano propozycje usprawnień prawnych, organizacyjnych i informatycznych w funkcjonowaniu systemu Tax Free. Efektem prac Zespołu była koncepcja wdrożenia elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free, która została sprecyzowana w projekcie PUESC 4.6 Tax Free realizowanym w ramach programu Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC). Struktura organizacyjna Projektu „Cyfrowa Granica i Cyfrowa Obsługa Celna – PUESC.P4” została ustalona 17 marca 2017 r. W ramach ww. Projektu określono Podprojekty, w tym w obszarze obsługi procesu zwrotu VAT dla podróżnych (Podprojekt Tax Free lub Podprojekt PUESC.P4.6). Projekty wchodzące w skład Programu PUESC zostały uruchomione w listopadzie 2017 r. Założenia programu PUESC zostały przedstawione w 2017 r., a w wersji ostatecznej 21 października 2019 r. Zgodnie z założeniami podstawowym produktem Projektu będzie system informatyczny, którego wdrożenie pozwoli na usprawnienie obsługi przedsiębiorców, wyspecjalizowanych podmiotów pośredniczących i podróżnych na przejściach granicznych z jednoczesnym zabezpieczeniem interesu Skarbu Państwa. Założenia projektowe dotyczą w szczególności: obowiązku dokonywania przez wszystkie podmioty prowadzące sprzedaż towarów w systemie Tax Free zgłoszeń elek-

tronicznych wystawianych dokumentów; elektronicznego potwierdzania dokumentów Tax Free (a jednocześnie na dokumencie papierowym); wypłatę zwrotu VAT na podstawie elektronicznego komunikatu potwierdzającego wywóz towaru lub papierowego dokumentu Tax Free potwierdzonego przez służby innych państw członkowskich UE lub obsługowanego w procedurze awaryjnej; obowiązku uzupełniania w Rejestrze Tax Free daty wypłaty zwrotu podatku, formy wypłaty, kraju potwierdzenia oraz daty wywozu towaru poza obszar UE (jeżeli towar został wywieziony przez przejście graniczne inne niż zlokalizowane na terytorium RP). W ramach założeń projektowych uwzględniono kwestie związane ze wsparciem w typowaniu podróźnych do kontroli w granicznych oddziałach celnych oraz typowania sprzedawców do kontroli podatkowej i celno-skarbowej prowadzonej przez US i UCS. Zgodnie z założeniami wprowadzenie pełnego, elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free pozwoli w szczególności na przyspieszenie odpraw podróźnych, prowadzenie zaawansowanej analizy ryzyka i trafniejsze typowanie do kontroli poszczególnych dokumentów Tax Free, ograniczenie możliwości nadużyć związanych z procedurą zwrotu podatku podróźnym, ograniczenie możliwości wykorzystywania procedury zwrotu VAT podróźnym do kończenia tzw. „karuzel” oraz zmniejszenie liczby błędów wynikających z ręcznej edycji dokumentów. W ramach uzasadnienia celowości wprowadzenia pełnego, elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free wskazano na zwiększającą się skalę dobrowolnych zgłoszeń elektronicznych dokumentów Tax Free.

W toku prac nad formułowaniem wymagań systemowych dotyczących projektu Tax Free – PUESC.P4.6 MF uzyskiwało od dyrektorów IAS propozycje zagadnień oraz niezbędnych funkcjonalności, które powinny być zawarte w systemie informatycznym, a które wspierałyby proces typowania podmiotów do kontroli podatkowej (prowadzonej przez US) i kontroli celno-skarbowej (prowadzonej przez UCS) w oparciu o dokumenty Tax Free. Jak wykazała kontrola NIK, przekazywanie tego typu propozycji było poprzedzone pozyskaniem przez dyrektorów IAS rozpoznania w tym zakresie wśród podległych US i UCS.

Wdrożenie elektronicznego obiegu dokumentów w procedurze Tax Free uwarunkowane pozostawało zmianą przepisów uptu oraz aktów wykonawczych w szczególności w zakresie wprowadzenia obowiązku zgłaszania dokumentów elektronicznych oraz zasad potwierdzania na dokumentach Tax Free wyprowadzania towarów z terytorium UE. Planowaną datę wdrożenia systemu określono na 1 stycznia 2021 r.

Zgodnie z informacjami i wyjaśnieniami przedłożonymi przez MF w trakcie kontroli NIK, prace nad zmianą systemu Tax Free w zakresie wprowadzenia obowiązku elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free wystawianych podróźnym przez sprzedawców uczestniczących w tym systemie oraz potwierdzenia przez UCS wywozu towarów poza terytorium UE w formie elektronicznej zostały w lutym 2019 r. zawieszone do końca roku w związku z trwającymi innymi priorytetowymi pracami legislacyjnymi w zakresie zmian w VAT. Z kolei prace programistyczne prowadzone w ramach tego projektu, uzależnione są od zmian legislacyjnych w obszarze podatkowym.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W opinii NIK wdrożenie projektowanego narzędzia informatycznego w sposób zgodny z założeniami pozwoli na istotne zwiększenie możliwości analitycznych organów KAS w obszarze funkcjonowania systemu Tax Free. Podkreślić jednak należy, iż dla zapewnienia skuteczności tych rozwiązań i ograniczenia podatności systemu Tax Free na nadużycia podatkowe, konieczne jest skoordynowane podejście organów KAS do wykładni pojęcia bagażu osobistego, zarówno w aspekcie jednorazowego, jak i wielokrotnego (rozdrobionego) wywozu towarów.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Czy organy administracji skarbowej prawidłowo realizowały przypisane im zadania w ramach funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP?

Pytanie definiujące cel główny kontroli

1. Czy na wschodniej granicy RP zapewniono prawidłowe i optymalne warunki techniczno-organizacyjne dla sprawnej obsługi podróżnych spoza UE dokonujących wywozu towarów objętych systemem zwrotu podatku od towarów i usług?
2. Czy prawidłowo kontrolowano na przejściach granicznych spełnianie przez podróżnych spoza UE warunków wywozu w bagażu osobistym towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług oraz skutecznie identyfikowano i zwalczano nadużycia w tym zakresie?
3. Czy prawidłowo kontrolowano zasadność stosowania stawki 0% podatku od towarów i usług przez sprzedawców towarów wywiezionych w ramach systemu zwrotu podatku podróżnym spoza UE oraz skutecznie identyfikowano i zwalczano nadużycia w tym zakresie?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

Kontrolą objęto 12 jednostek, w tym: trzy izby administracji skarbowej, trzy urzędy celno-skarbowe i sześć urzędów skarbowych.

Zakres podmiotowy

Legalność, rzetelność, gospodarność i celowość.

Kryteria kontroli

01.03.2017 r.–2019 r. do dnia zakończenia kontroli z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem. Kontrolę przeprowadzono w okresie od 9 sierpnia 2019 r. do 7 lutego 2020 r.

Okres objęty kontrolą

W trakcie kontroli, w trybie art 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK zasięgnięto informacji od: Ministra Finansów, Dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, Komendanta Bieszczadzkiego Oddziału Straży Granicznej, Komendanta Nadbużańskiego Oddziału Straży Granicznej, Komendanta Podlaskiego Oddziału Straży Granicznej, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu, Naczelnika Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów.

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Wyniki kontroli przedstawiono w 12 wystąpieniach pokontrolnych. W trzech wystąpieniach pokontrolnych sformułowano cztery wnioski pokontrolne. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że zrealizowano trzy wnioski, a jeden znajduje się w trakcie realizacji.

Stan realizacji wniosków pokontrolnych

Zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego zgłosił Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie. Spośród 12 zastrzeżeń, jedno zostało uwzględnione w całości, zaś 11 oddalono.

W kontroli uczestniczyły Delegatury NIK w: Białymstoku, Lublinie i Rzeszowie.

ZAŁĄCZNIKI

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*
1.	Delegatura NIK w Białymstoku	Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku	Wojciech Orłowski	W formie opisowej
		Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku	Maciej Fiłożczuk	W formie opisowej
		Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku	Elżbieta Iwona Wróblewska	W formie opisowej
		Urząd Skarbowy w Sokółce	Alicja Jackiewicz	W formie opisowej
2.	Delegatura NIK w Lublinie	Izba Administracji Skarbowej w Lublinie	Leszek Bielecki	W formie opisowej
		Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej	Krzysztof Maciejewicz od 2 lipca 2019 r.; Waldemar Chomicz od 1 sierpnia 2018 r. do 1 lipca 2019 r.; Tomasz Krzewiński od 1 marca 2017 r. do 31 lipca 2018 r.	W formie opisowej
		Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej	Aneta Melaniuk	W formie opisowej
		Urząd Skarbowy w Tomaszowie Lubelskim	Leszek Piwko	W formie opisowej
3.	Delegatura NIK w Rzeszowie	Izba Administracji Skarbowej w Rzeszowie	Grzegorz Skowronek od 6 października 2017 r.; Waldemar Chaba od 13 czerwca 2017 r. do 5 października 2017 r.; Tomasz Janeczek od 1 marca do dnia 12 czerwca 2017 r.	W formie opisowej
		Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyślu	Andrzej Pasternak od 14 lipca 2017 r.; Jadwiga Zenowicz od 1 marca 2017 r. do 13 lipca 2017 r.	W formie opisowej
		Urząd Skarbowy w Przemyślu	Piotr Hirsberg	W formie opisowej
		Urząd Skarbowy w Jarosławiu	Paweł Husar od 5 grudnia 2018 r.; poprzednio od 1 marca 2017 r. Grzegorz Pieszko	W formie opisowej

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

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych

Zwrot podatku od towarów i usług podróżnym (tzw. Tax Free) regulują przepisy unijne zawarte w dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej⁸⁸. W myśl przepisów art. 146 oraz art. 147 ww. dyrektywy, w przypadku dostawy towarów przewożonych w bagażu osobistym przez podróżnych zwolnienie stosuje się pod warunkiem, że podróżny nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty, towary są przewożone do miejsca przeznaczenia poza Wspólnotą przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym realizowana jest dostawa, całkowita wartość dostawy łącznie z podatkiem od towarów i usług przekracza 175 euro lub równowartość tej kwoty w walucie narodowej, przy czym Państwa Członkowskie mogą zastosować zwolnienie do dostawy, której całkowita wartość jest mniejsza od tej kwoty. W myśl art. 147 ust. 2 zdanie trzecie dowodem eksportu jest faktura lub inny zastępujący ją dokument potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty. Implementację norm unijnych w prawie krajowym stanowią przepisy zawarte w rozdziale 6 działu XII uptu w przepisach art. 126–130.

System Tax Free
w prawie unijnym

Stosownie do art. 126 ust. 1 uptu, 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. Zwrot podatku nie przysługuje w przypadku nabycia paliw silnikowych. Zgodnie z art. 126 ust. 2 uptu stałe miejsce zamieszkania, o którym mowa w ustawie ustala się na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość.

System Tax Free
w prawie krajowym
– podstawowe warunki
zwrotu podatku

Zgodnie z art. 127 ust. 1 uptu zwrot podatku podróżnemu przysługuje w przypadku zakupu towarów u podatników, zwanych „sprzedawcami”, którzy są zarejestrowani, jako podatnicy VAT, prowadzą ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz zawarli umowy w sprawie zwrotu podatku przynajmniej z jednym z podmiotów, o których mowa w ust. 8 (chyba, że sprzedawca dokonuje zwrotu podróżnemu). Zgodnie z art. 127 ust. 5 uptu zwrot podatku podróżnym dokonywany jest w złożonych przez sprzedawcę lub przez podmioty, których przedmiotem działalności jest dokonywanie zwrotu. Zwrot jest dokonywany w formie wypłaty gotówkowej lub polecenia przelewu, czeku rozrachunkowego lub karty płatniczej. Warunki dokonywania zwrotów przez podmioty niebędące sprzedawcami zostały określone w art. 127 ust. 8 uptu.

Polska skorzystała z przewidzianej w dyrektywie 2006/112/WE możliwości obniżenia minimalnej wartości zakupów uprawniającej podróżnego do uzyskania zwrotu podatku. Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 130 ust. 3 pkt 2 uptu ustalono powyższą kwotę na poziomie 300 zł

⁸⁸ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, ze zm.

(§ 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług⁸⁹), a następnie zmniejszono do 200 zł (§ 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. o takim samym tytule⁹⁰).

Według art. 128 ust. 1 uptu zwrot podatku może być dokonany, jeżeli podróżny wywiózł zakupiony towar poza terytorium Unii Europejskiej nie później niż w ostatnim dniu trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał zakupu. Zgodnie z art. 128 ust. 2 uptu podstawą do dokonania zwrotu podatku jest przedstawienie przez podróżnego dokumentu wystawionego przez sprzedawcę, na którym UCS potwierdził stemplem zaopatrzoną w numeratorem wywóz towarów. Do dokumentu powinien być przymocowany wystawiony przez sprzedawcę paragon z kasy rejestrującej.

Stosownie do art. 128 ust. 3 uptu UCS potwierdza wywóz towaru na dokumencie, o którym mowa w ust. 2, po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróżnego z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. Należy dodać, że do 31 marca 2013 r. powyższy przepis stanowił, iż potwierdzenie wywozu towaru dokonywane jest także po okazaniu przez podróżnego wywożonego towaru. Obowiązek organu w tym zakresie został zniesiony z dniem 1 kwietnia 2013 r. stosownie do art. 1 pkt 60 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹¹. W uzasadnieniu do przedmiotowej zmiany nie zawarto przesłanek jej wprowadzenia.

Według art. 128 ust. 4 uptu, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do potwierdzenia wywozu z terytorium Unii Europejskiej, towarów nabytych przez podróżnego na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Według art. 128 ust. 5 uptu, w przypadku, gdy podróżny opuszcza terytorium Unii Europejskiej z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, zwrot podatku przysługuje, jeżeli dokument, o którym mowa w ust. 2 został potwierdzony przez urząd celny, przez który towar został wywieziony z terytorium Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 130 ust. 1 uptu Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie określenia wzorów: znaku informacyjnego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot VAT, oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej, a także określenia niezbędnych danych, które powinien zawierać dokument będący podstawą dokonania zwrotu podatku podróżnym⁹². W § 4 ww. rozporządzenia określono elementy, jakie powinien zawierać dokument Tax Free (tj. dokument, o którym mowa w art. 128 ust. 2 uptu). Wśród nich znajdują się

⁸⁹ Dz. U. z 2016 r. poz. 500.

⁹⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 1248.

⁹¹ Dz. U. z 2013 r. poz. 35, ze zm.

⁹² Dz. U. z 2018 r. poz. 521.

w szczególności dane sprzedawcy, podróznego, nazwa, ilość i wartość towaru, podpisy podróznego i sprzedającego, informacja, iż dokument jest podstawą do ubiegania się o zwrot podatku od towarów i usług, napis: „Potwierdzam tożsamość podróznego oraz że towary wymienione w dokumencie zostały wywiezione poza terytorium Unii Europejskiej” oraz miejsce na podpis funkcjonariusza SCS i pieczęć „Polska-Cło”, a także miejsce na stempel potwierdzający wywóz towarów poza terytorium UE. Dokument powinien również zawierać informację na temat formy dokonania zwrotu podatku podróznemu.

Zgodnie z art. 129 ust. 1 uptu do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróznemu, sprzedawca stosuje podstawę podatku 0% pod warunkiem, że:

- spełnił warunki, o których mowa w art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 (poinformowanie naczelnika US na piśmie, że jest sprzedawcą oraz o miejscu, gdzie podróżny dokonujący zakupu towarów może odebrać podatek, oraz z kim sprzedawca ma zawarte umowy o zwrot podatku, i przedłożyć kopie tych umów) oraz
- przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument określony w art. 128 ust. 2, zawierający potwierdzenie wywozu tych towarów poza terytorium Unii Europejskiej;
- posiada dokumenty określone odrębnymi przepisami potwierdzające dokonanie zwrotu kwoty tego podatku – w przypadku, gdy zwrot podatku został dokonany w formie polecenia przelewu czeku rozrachunkowego lub karty płatniczej.

Według art. 129 ust. 2 uptu otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż określony w ust. 1 pkt 2, nie później jednak niż przed upływem 10 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy, upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego od tej dostawy w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.

Organy, oceniając prawo podatnika do skorzystania z preferencyjnej 0% stawki podatku od towarów i usług nie mogą odmówić skarżącemu statusu podatnika uprawnionego do dokonywania, jako sprzedawca bezpośredniego zwrotu podatku podróznym wyłączając z tego powodu, iż nie spełnił wynikających z art. 127 ust. 6 uptu warunków osiągnięcia przez podatnika za poprzedni rok podatkowy obrotów powyżej 400 tys. zł lub zawarcia umowy z uprawnionym podmiotem⁹³. 28 lutego 2018 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-307/16 – Stanisław Pieńkowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie⁹⁴, według którego art. 131, art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku

⁹³ Zob. wyrok NSA z 25.05.2018 r., sygn. akt I FSK 1589/14, LEX nr 2507594.

⁹⁴ LEX nr 2447244.

od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, wedle których w ramach dostaw na eksport towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, sprzedawca będący podatnikiem powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu podatku od wartości dodanej podróżnym, jeżeli sam brak poszanowania tych warunków skutkuje ostatecznym pozbawieniem prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku. Trybunał wskazał, że przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie przewidują warunku, że podatnik powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub, w braku spełnienia tego warunku, zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu podatku podróżnym, aby możliwe było zastosowanie zwolnienia w eksporcie przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE. Ponadto warunki przewidziane w art. 147 tej dyrektywy dotyczą jedynie nabywców spornych towarów i nie odnoszą się do sprzedawców tych towarów.

Zgodnie z art. 127 ust. 4 pkt 2 i 3 uptu sprzedawcy są obowiązani ponadto do zapewnienia podróżnym pisemnej informacji o zasadach zwrotu podatku w czterech językach: polskim, angielskim, niemieckim i rosyjskim; oznaczyć punkty sprzedaży znakiem informującym podróżnych o możliwości zakupu w tych punktach towarów, od których przysługuje zwrot podatku.

„Detałiczny” charakter
wywozu towarów
w systemie Tax Free

Z powyższych przepisów wynika, że prawo otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju przysługuje podróżnym, którzy w stanie nienaruszonym dokonali wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym. Przepisy prawa nie określają jednoznacznych kryteriów oceny, czy ilość i wartość wywożonego towaru ma charakter handlowy, hurtowy oraz czy przewożony towar stanowi bagaż osobisty podróżnego⁹⁵. W przepisach uptu nie ma ograniczenia górnej granicy wartości towarów, do jakiej podróżny może ubiegać się o zwrot podatku, jak też nie ma ograniczenia ilościowego, jako kryterium, od którego uzależniony jest zwrot podatku. Wywóz musi być dokonany w bagażu osobistym. Mając na uwadze definicję bagażu osobistego zawartą w art. 56 ust. 5 uptu, bagaż stanowi ograniczenie ilościowe, gdyż przez bagaż osobisty rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienie dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany, jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Jeśli chodzi o przepisy prawa celnego, to art. 137 ust. 1 lit. a rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego

⁹⁵ W wyroku z 12 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Kr 1620/15 WSA w Krakowie podkreślił, iż normalną praktyką przy tworzeniu prawa jest używanie pojęć nieostrych, czy też niedookreślonych lub wieloznacznych i dopiero na etapie stosowania prawa, dochodzi do prawidłowej konkretyzacji ustanowionych norm prawnych. Służy temu system wykładni oraz rozumowania prawniczego. Polski system prawny, nie jest systemem opartym na normach kazuistycznych, lecz daje możliwość odkodowywania między innymi zamiaru ustawodawcy w taki sposób, aby nie dochodziło do wykorzystywania prawa wbrew intencjom ustawodawcy.

rozporządzenie parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego⁹⁶ stanowi, że przedmiotem ustnego zgłoszenia celnego do wywozu (dot. m.in. dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych”) mogą być towary o charakterze niehandlowym. Zaś towary o charakterze niehandlowym (zgodnie z definicją zaczerpniętą z art. 1 pkt 21) oznaczają: towary znajdujące się w bagażu osobistym podróżnych, w przypadku, gdy: mają charakter okazjonalny; oraz składają się wyłącznie z towarów przeznaczonych na użytek własny podróżnych lub ich rodzin lub z towarów przeznaczonych na prezenty, rodzaj i ilość takich towarów nie może wskazywać na ich przywóz lub wywóz w celach handlowych.

Biorąc pod uwagę istotę systemu Tax Free wynikającą z przepisów unijnych i krajowych, a także tezy z wyroków sądów administracyjnych wywóz towarów w systemie Tax Free jest więc wywozem o charakterze turystycznym i nie może być postrzegany, jako zastępujący eksport towarów, który podlega innym uregulowaniom. Sądy administracyjne wielokrotnie podkreślały cel funkcjonowania systemu Tax Free rozstrzygając skargi podatników VAT na decyzje organów podatkowych dotyczące prawidłowości rozliczeń tego podatku, tj. np.:

- w wyroku z 16 grudnia 2009 r. sygn. akt I FSK 1915/08⁹⁷ NSA podkreślił, iż zwrot podatku podróżnym dotyczy tych towarów, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione poza terytorium Wspólnoty w bagażu osobistym podróżnego, a zatem przedmiotowe regulacje uptu dotyczą transakcji o charakterze niehandlowym i dla tego typu dostaw towarów ustawodawca przewidział omawiane unormowanie, skutkujące możliwością zastosowania zwolnienia;
- w wyroku z 10 lutego 2017 r. sygn. akt I FSK 1695/1598 NSA stwierdził, iż podatnik w uzasadnieniu do skargi zawarł zarzut błędnej wykładni art. 56 ust. 1 i 2 uptu, w którym wywiódł, iż towar znajdujący się w bagażu osobistym podróżnego, przeznaczony na cele handlowe, może być objęty procedurą Tax Free na podstawie art. 126 ust. 1 uptu. W ocenie NSA, jest to pogląd nieuprawniony, sprzeczny z ideą instytucji zwrotu podatku podróżnym, która opiera się na założeniu, że występują oni w charakterze ostatecznych konsumentów nabywanych dóbr. Tylko towar określonej wartości, przeznaczony na cele osobiste, a nie handlowe, będzie uprawniał do skorzystania ze stawki podatku 0%;
- w wyroku z 12 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Kr 1620/1599 WSA w Krakowie stwierdził, że art. 56 ust. 5 uptu, który określa definicję bagażu osobistego, wskazuje na ograniczenia ilościowe odnośnie przewożonego w tym bagażu towaru, który nie ma mieć przeznaczenia handlowego. Zdaniem Sądu trudno też przyjąć, że ograniczenia ilościowe i wartościowe dotyczą tylko jednego przewozu. Częstotliwe przewożenie takiego towaru w tygodniu, miesiącu czy też dłuższym okresie czasu

Charakter „detałiczny”
Tax Free według
orzecznictwa sądów
administracyjnych
– sprawy dotyczące
sprzedawców towarów

⁹⁶ Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 1, ze zm.

⁹⁷ LEX nr 578958.

⁹⁸ LEX nr 2282123.

⁹⁹ LEX nr 1970653. Podobne stanowisko zajął WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Rz 403/15, LEX nr 1818266.

byłoby w rzeczywistości obejściem takiego ograniczenia i stanowiłoby ono już eksport, który podlega innym uregulowaniom. Sąd zauważył jednocześnie, iż oczywiście brak jest uregulowania w odnośnych przepisach określenia ilości oraz częstotliwości sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Niemniej jednak po dokonaniu wykładni adekwatnych przepisów, organ słusznie doszedł do wniosku, że system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nie nabywają towarów w ilościach wskazujących na ich handlowy charakter;

- w wyroku z dnia 13 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Bk 1738/17¹⁰⁰ WSA w Białymstoku stwierdził, że system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary okazjonalnie z przeznaczeniem do użytku własnego lub członków swojej rodziny lub 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.

Charakter „detałiczny”
Tax Free według
orzecznictwa sądów
administracyjnych
– sprawy dotyczące
podróżnych

Okazjonalność i niehandlowe przeznaczenie towarów wywożonych w ramach systemu Tax Free była również przedmiotem wyroków sądów administracyjnych rozstrzygających skargi składane przez podróżnych na czynności funkcjonariuszy SCS polegające na odmowie potwierdzenia wywozu towaru ze względu jego handlowy charakter. W wyroku z dnia 19 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 683/19¹⁰¹ NSA, mając na uwadze ogół regulacji poświęconej szczególnej procedurze zwrotu podatku podróżnym, podkreślił, że organy zasadnie odwoływały się do okoliczności, że skarżąca wraz z tą samą grupą innych podróżnych dokonywała regularnych wywozów tych samych grup towarów, zakupionych niemal wyłącznie u jednego sprzedawcy. Wskazywało to – w ocenie organu, że podróżni z rozmysłem dokonywali pozornie jednostkowych, ale regularnie powtarzających się zakupów tych samych lub podobnych towarów, ściśle pod konkretne zamówienie, z przeznaczeniem do dalszej odsprzedaży. NSA podzielając stanowisko organów dodał, że trudno przyjąć, że ograniczenia ilościowe i wartościowe odnosić mają się tylko do jednego przewozu. Niewątpliwie częstotliwe przewożenie takiego towaru w tygodniu, miesiącu czy też dłuższym okresie czasu byłoby w rzeczywistości obejściem takiego ograniczenia. Uzasadniając przedmiotowe rozstrzygnięcie NSA przywołał wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-99/00 Lyckeskog (EU:C:2002:329)¹⁰², w którym wyrażono pogląd, że kwestia, czy przywóz towarów ma charakter niehandlowy powinna być badana odrębnie w każdej sprawie na podstawie ogólnej oceny okoliczności, z uwzględnieniem charakteru przywozu i ilości objętych nim towarów, częstotliwości, z jaką te same towary wwożone są przez zainteresowanych podróżujących, ale również, gdzie jest to stosowne, z uwzględnieniem trybu życia i zwyczajów tego

¹⁰⁰ LEX nr 2446981.

¹⁰¹ LEX nr 2730641.

¹⁰² LEX nr 111988.

podróżującego lub jego środowiska rodzinnego. Analogiczne stanowisko NSA zawarł w wyrokach z 9 lipca 2019 r. sygn. akt: I FSK 704/19¹⁰³, I FSK 705/19¹⁰⁴, I FSK 706/19¹⁰⁵, I FSK 707/19¹⁰⁶, I FSK 708/19¹⁰⁷.

Organ celny, który odmówił podróżnemu zwrotu podatku w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”, powinien na piśmie poinformować go o przysługujących uprawnieniach. Według art. 53 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*¹⁰⁸, jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4, wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności. Sąd, po wniesieniu skargi, może uznać, że uchybienie tego terminu nastąpiło bez winy skarżącego i rozpoznać skargę. Zgodnie z art. 54 § 1 ppps skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi.

Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych badanie okazjonalności wywozu należy do naczelnika UCS właściwego dla przejścia granicznego, przez które następuje wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

W wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 2030/15¹⁰⁹ NSA stwierdził, iż interpretacja, według której sprzedawcy, który wbrew ciążącemu na nim obowiązkowi weryfikacji charakteru sprzedaży na rzecz podróżnego, sprzedaje towary, które mają przeznaczenie handlowe, nie przysługuje prawo do stawki 0% z tytułu zastosowania procedury szczególnej, o której mowa w art. 126–130 uptu nie znajduje żadnego oparcia w obowiązujących przepisach prawnych. Dodał, iż sprzedawcy nie mają ani prawnej, ani też faktycznej możliwości weryfikowania celu, w jakim podróżny nabywa dany towar i z jaką czyni to częstotliwością. Otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z urzędowym potwierdzeniem urzędu celnego prawidłowości – pod względem formalnym i materialnym – wywozu sprzedanego towaru poza terytorium Unii Europejskiej, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu VAT oraz zastosowania, na podstawie art. 129 ust. 1 uptu, stawki 0% do dostawy towaru, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu. Możliwość zastosowania

Prawo podróżnego do zaskarżenia czynności funkcjonariusza polegającej na odmowie potwierdzenia wywozu towaru

Rola UCS w badaniu okazjonalności

¹⁰³ LEX nr 2725759.

¹⁰⁴ LEX nr 2725717.

¹⁰⁵ LEX nr 2725653.

¹⁰⁶ LEX nr 2725805.

¹⁰⁷ LEX nr 2725632.

¹⁰⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm., dalej: „pppsa”. W stanie prawnym obowiązującym do 31 maja 2017 r. przepis art. 52 § 3 ppps stanowił, że jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu – w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności – do usunięcia naruszenia prawa. Według obowiązującego wówczas art. 53 § 2 tej ustawy, w przypadkach, o których mowa w art. 52 § 3 i 4, skargę wnosiło się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

¹⁰⁹ LEX nr 2311994.

stawki 0% przez sprzedawcę do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróznemu w systemie Tax Free, nie jest uzależniona od weryfikacji przez niego przeznaczenia sprzedawanych podróznemu towarów, do czego nie jest on – w świetle art. 127 uptu – obowiązany, ani na podstawie jakichkolwiek przepisów uprawniony. NSA podkreślił jednocześnie, że zadaniem funkcjonariusza celnego przed potwierdzeniem wywozu towaru w systemie Tax Free, jest dokonanie rewizji towaru pod względem jego tożsamości i nienaruszalności, a tym samym prawidłowości jego wywozu w ramach procedury szczególnej, o której mowa w art. 126–130 uptu, w tym co do warunków bagażu osobistego, a tym samym – określenia ich charakteru w aspekcie przeznaczenia, z uwzględnieniem w szczególności rodzaju oraz ilości, a także częstotliwości dokonywania wywozu, wynikającej z danych posiadanych przez organy służby granicznej. Stwierdzenie przez funkcjonariusza, że te obiektywne kryteria dotyczące wywożonych towarów w ramach ww. procedury szczególnej wskazują na handlowe ich przeznaczenie, wyklucza potwierdzenie wywozu w ramach tej procedury poprzez przystawienie na dokumencie Tax Free stempla „VAT-ZWROT” oraz pieczęci „Polska-Cło”.

Zakwestionowanie uprawnienia podatnika (sprzedawcy Tax Free) do zastosowania stawki 0% pomimo potwierdzenia przez urząd celny wywozu sprzedanego towaru poza obszar UE jest możliwe w razie stwierdzenia oszustwa karuzelowego¹¹⁰, o ile zostanie wykazane podatnikowi działanie w złej wierze lub brak należytej staranności w weryfikacji swojego kontrahenta i pozorność transakcji. W wyroku TSUE z 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/97¹¹¹ wprost stwierdzono, że „wynikające z przepisów dyrektywy prawo do odliczenia, nie znajduje zastosowania w przypadku podatku, który jest należny wyłącznie z tego powodu, że został wykazany na fakturze”. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 lipca 2012 r. w sprawie I FSK 1628/11¹¹² stwierdził jednoznacznie, że prawo do odliczenia nie wynika z samej faktury (także, gdy jest ona poprawna i zgodna z przepisami), jeśli nie dokonano czynności nią dokumentowanych. Prawo do odliczenia podatku jest następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej czynności podatnika wystawiającego fakturę. W innych orzeczeniach (np. w sprawach sygn.:

¹¹⁰ Mechanizm karuzeli podatkowej polega co do zasady na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnątrzwspólnotowej (WDT) i nabycia wewnątrzwspólnotowego (WNT), przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane do nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte. Elementem istotnym tego proceduru jest zaś „znikający podatnik”, który z tytułu nabycia towaru i jego zbycia nie rozlicza podatku. W oszustwie karuzelowym obowiązuje podział zadań w ramach grupy uczestniczących w niej podmiotów, gdzie charakterystyczne role odgrywają „znikający podatnik”, „broker” oraz jeden lub wielu „buforów”, a ostatnim ogniwem w krajowym łańcuchu dostaw jest „broker”, który odlicza podatek naliczony od zakupów dokonanych przez bufora, a następnie deklaruje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów lub sprzedaż w systemie Tax Free, występując o zwrot podatku naliczonego od zakupów, który to podatek nie został zapłacony przez znikającego podatnika (por. wyrok NSA z 4 października 2018 r. sygn. akt I FSK 2131/16, LEX nr 2567095, wyrok NSA z 10 września 2019 r. sygn. akt I FSK 824/17, LEX nr 2751904, wyrok WSA w Lublinie z 5 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 257/17, LEX nr 2301356).

¹¹¹ LEX nr 111434.

¹¹² LEX nr 1217340.

C-33/13¹¹³, C-285/11¹¹⁴) TSUE stwierdzał, że krajowe organy administracyjne i sądy powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem. Podkreślił też, że niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia, przewidzianymi we wskazanych wyżej przepisach dyrektywy jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z prawa do odliczenia podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że transakcja ta wiąże się z przestępstwem czy nadużyciem. TSUE wskazał również, że nie jest sprzeczne z prawem UE wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym (vide wyroki TSUE w sprawach sygn.: C-271/06¹¹⁵ i C-499/10¹¹⁶). W wyroku w sprawach połączonych sygn. C-80/11 i C-142/11¹¹⁷ TSUE wywiódł, że określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku¹¹⁸. Okolicznościami mogącymi wskazywać na działanie podatnika w nieuczciwych celach lub w celu nadużycia prawa są¹¹⁹:

- przybycie nabywcy towaru na terytorium RP po godzinie transakcji wskazanej na paragonie fiskalnym;
- wskazanie w dokumentach Tax Free dnia zwrotu podatku podróжным, którzy nie byli w Polsce w dacie sprzedaży;
- nabywanie towarów w ilości znacznie przekraczającej potrzeby osobiste i dzielenie zakupów na kilka dokumentów Tax Free.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o KAS, Krajowa Administracja Skarbowa stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych. Do zadań KAS należy m.in. realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów, realizacja polityki celnej wynikającej z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej, obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów

Zadania organów KAS

¹¹³ LEX nr 1446626.

¹¹⁴ LEX nr 1229752.

¹¹⁵ LEX nr 360719.

¹¹⁶ LEX nr 1088993.

¹¹⁷ LEX nr 1165797.

¹¹⁸ Zob. I SA/Lu 381/19.

¹¹⁹ Zob. I SA/Lu 390/19.

związanych z przywozem i wywozem towarów oraz rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców.

Krajowa Administracja Skarbowa powstała z połączenia administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r. Struktura KAS obejmuje 16 izb administracji skarbowej (IAS)¹²⁰, 16 urzędów celno-skarbowych (UCS) oraz 45 delegatur tych urzędów i 144 oddziałów celnych (OC)¹²¹, 400 urzędów skarbowych (US). Jednostki organizacyjne KAS podlegają Szefowi KAS. Jednostkami organizacyjnymi KAS są: komórki organizacyjne urzędu obsługującego ministra; Krajowa Informacja Skarbowa, IAS, US, UCS wraz z podległymi OC, Krajowa Szkoła Skarbowości (art. 36 i 38 ustawy o KAS). Do zadań Szefa KAS należy m.in. (art. 14 ust. 1 ustawy KAS):

1. nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, DIAS, NUS, NUCS, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
2. kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS;
3. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym;
4. przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej (od 13 stycznia 2018 r.);
5. przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania;
6. zlecanie i koordynowanie kontroli celno-skarbowych wykonywanych przez NUCS oraz nadzorowanie ich przebiegu, z wyjątkiem (od 13 lipca 2018 r.) kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 5 *o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*;
7. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

¹²⁰ IAS funkcjonują od 2 grudnia 2016 r., jako jednostki kontynuujące działalność IS – art. 160 ust. 2 w związku z art. 260 pkt 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o KAS.

¹²¹ Na 1 marca 2017 r. było 143 OC – por. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 lutego 2017 r. w sprawie urzędów celno-skarbowych oraz podległych im oddziałów celnych, w których są dokonywane czynności przewidziane przepisami prawa celnego w zależności od rodzaju towarów lub procedur celnych, którymi mogą być obejmowane towary (Dz. U. z 2017 r. poz. 372). Z dniem 20 listopada 2018 r. określony w ww. rozporządzeniu wykaz UCS i podległych im OC powiększył się o OC Pocztowy w Lublinie (kod identyfikacyjny 302080) – por. Dz. U. z 2018 r. poz. 2093.

Do zadań DIAS należy m.in. (art. 25 ust. 1 ustawy o KAS):

1. nadzór nad działalnością NUS i NUCS, z wyłączeniem nadzoru zastrzeżonego dla Szefa KAS;
2. rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do NUS lub NUCS, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1;
3. prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego, w tym zapobiegającej nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych;
4. realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej w IAS;
5. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.
6. DIAS jest organem wyższego stopnia w stosunku do NUS i NUCS (art. 25 ust. 3 ustawy o KAS).

Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS do zadań NUS należy m.in.:

1. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów;
2. prowadzenie ewidencji podatników i płatników;
3. wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających;
4. współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych i finansowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego;
5. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym.

Stosownie do art. 33 ust. 1 ustawy o KAS do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy m.in.

1. wykonywanie kontroli celno-skarbowej;
2. obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego;
3. wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów;
4. prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów;
5. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym;
6. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości

W sprawach organizacyjno-finansowych IAS wraz z podległymi US oraz UCS stanowi jednostkę organizacyjną, której kierownikiem jest DIAS (art. 37 ustawy o KAS). Ponadto, DIAS wykonuje zadania kierownika jed-

nostki organizacyjnej w sprawach z zakresu pracy i służby funkcjonariuszy w IAS wraz z podległymi jednostkami organizacyjnymi KAS (art. 145 ust. 1 ustawy o KAS).

Ustandaryzowana struktura organizacyjna IAS, UCS i US i szczegółowe zadania poszczególnych komórek organizacyjnych zostały uwzględnione w ich statutach określonych w drodze zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów¹²². Statut są podstawą do opracowania w poszczególnych jednostkach KAS regulaminów organizacyjnych.

¹²² Dz. Urz. MF z 2019 r. poz. 12. Dalej „zarządzenie w sprawie organizacji”.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347.1 z 2006, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 505, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (Dz. U. z 2019 r. poz. 1169, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, ze zm.).
8. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224).
9. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie trybu przyjmowania przez urzędy skarbowe kaucji gwarancyjnej składanej przez podmioty, których przedmiotem działalności będzie dokonywanie zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym (Dz. U. z 2004 r. Nr 76, poz. 714).
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej, a także określenia niezbędnych danych, które powinien zawierać dokument będący podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 521).
11. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1248)¹²³.
12. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2019 r. poz. 12, ze zm.)¹²⁴.
13. Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

¹²³ Obowiązuje od 1 sierpnia 2017 r. W okresie od 1 czerwca 2016 r. do 31 lipca 2017 r. obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 500).

¹²⁴ Obowiązuje od dnia podpisania. Od 1 marca 2017 r. do 31 grudnia 2018 r. obowiązywało zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 41, ze zm.); od 1 stycznia 2019 r. do 5 lutego 2019 r. – zarządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2019 r. poz. 1).

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
7. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
9. Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych
10. Minister Finansów

6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 28 sierpnia 2020 r.

PT2.0723.1.2020.EPT.885

Pani
Małgorzata Motylow
Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli

Szanowna Pani Prezes,

W związku z przekazaną przy piśmie z dnia 12 sierpnia 2020 r. znak: LLU.430.004.2020 Informacją o wynikach kontroli P/19/081 Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP, dalej „Informacja”, uprzejmie przedstawiam stanowisko na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, z późn. zm.):

W zakresie ogólnej oceny przedstawionej przez Najwyższą Izbę Kontroli, tj. do sformułowania cyt.: „System zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym (TAX-FREE) na wschodniej granicy RP nie funkcjonował prawidłowo. (...)”, należy zauważyć, że ocena przedstawiona przez NIK nie ma odzwierciedlenia w ustaleniach dokonanych w 12 jednostkach organizacyjnych, których zestawienie stanowi załącznik do pisma. Ewentualne nieprawidłowości lub uwagi stwierdzono w niektórych kontrolowanych jednostkach i nie dotyczą one rozwiązań o charakterze systemowym, w związku z powyższym trudno jest zaakceptować ogólną ocenę o nieprawidłowym jej funkcjonowaniu. Ponadto, należy podkreślić, że wnioski lub zalecenia pokontrolne zostały wykonane lub znajdują się w trakcie realizacji.

W odniesieniu do wskazanych niżej wniosków dla Ministra Finansów, sformułowanych w Informacji, należy zauważyć:

Wniosek NIK:

1) wypracowanie jednolitych i skutecznych metod eliminowania przypadków nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów poza obszar celny UE, w tym w szczególności z zapewnieniem:

- *jednolitego sposobu kontroli na wszystkich przejściach granicznych (w oparciu o wyniki analiz prowadzonych na szczeblu regionalnym lub centralnym),*



- *rozwiązań wspomagających ww. analizy w narzędziu informatycznym projektowanym w ramach PUESC,*
- *przeszkolenia funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w granicznych OC na stanowiskach związanych z odprawą Tax Free.*

Odnosząc się do kwestii wypracowania jednolitych i skutecznych metod eliminowania przypadków nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu hurtowych ilości towarów poza obszar celny UE należy wskazać, że 2 grudnia 2019 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zatwierdził *Wytyczne dotyczące wnioskowania, realizacji i raportowania zastrzeżeń centralnych w Systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych”* – dokument mający na celu określenie jednolitych zasad dokonywania zastrzeżeń centralnych w Systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych” w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Narzędzie jest wsparciem dla funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej na granicy, który otrzymuje precyzyjną dyrektywę do podjęcia działań kontrolnych w ramach procedury Tax Free, wynikającą z prowadzonych przez komórki analityczne i kontrolne ustaleń. Mając na uwadze potrzebę skutecznego nadzoru nad systemem zwrotu podatku podróżnym oraz sprawnego zarządzania zastrzeżeniami w systemie informatycznym „Zwrot VAT dla Podróżnych”, o zasięgu obejmującym właściwość miejscową więcej niż jednego dyrektora izby administracji skarbowej, zalecono stosowanie określonego trybu postępowania w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w systemie zwrotów VAT dla podróżnych. W przypadku stwierdzonych nieprawidłowości, niepokojących trendów przepływu towarów w systemie, wszystkie jednostki KAS mogą zakładać zastrzeżenia lokalne i centralne, które aktywując się podczas odprawy precyzyjnie wskazują, jakie działania ma podjąć funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej na granicy.

Podkreślić należy, że zrealizowane i projektowane działania mające na celu wprowadzenie obowiązku elektronicznego obiegu dokumentów w procedurze Tax Free pozwolą na wyeliminowanie w znacznej mierze przypadków nadużywania procedury Tax Free poprzez ograniczenie możliwości nienależnego zwrotu podatku VAT zorganizowanym grupom podmiotów prowadzącym działalność jedynie w celu „rozdrobnienia” eksportu. Projektowana zmiana zakłada monitoring tego obszaru, począwszy od sprzedawcy aż do zwrotu podatku VAT. Odmienne od obecnego stanu, ciąg zdarzeń będzie widoczny w jednym systemie elektronicznym i pozwoli sprawnie zarządzać obszarem. Jednocześnie rozwiązanie pozwoli zaproponować podróżnym/turystom korzystanie z procedury Tax Free w sposób, do którego została przygotowana oraz korzystanie z narzędzia elektronicznego uwzględniającego obecne realia rynkowe i technologiczne.

Jednocześnie wskazać należy, że projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe zawierający m.in. propozycje zmian w zakresie systemu zwrotu podatku podróżnym (Tax Free), mające na celu wprowadzenie elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free oraz elektronicznego potwierdzania wywozu towarów, jest obecnie na etapie uzgodnień zewnętrznych. Wejście w życie tych rozwiązań planowane jest na dzień 1 stycznia 2022 r.

W uzupełnieniu informacji przedstawionych przez Najwyższą Izbę Kontroli w zakresie działań Ministerstwa Finansów w obszarze usprawniania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym i ograniczania ryzyka nadużyć z jego wykorzystaniem, należy dodać, że w okresie objętym kontrolą NIK, w ramach działań ukierunkowanych na zwiększenie możliwości analitycznych organów KAS, Ministerstwo Finansów:

- umożliwiło dostęp centralny do Rejestru R30, zawierającego produkcyjną bazę danych o przesyłkach i podróżnych korzystających z procedury Tax Free, dla wszystkich IAS (centralny dostęp umożliwia analizę przepływu towarów i podmiotów, które mogą wykorzystywać procedurę Tax Free niezgodnie z przeznaczeniem; ma to na celu podniesienie skuteczności analiz i kontroli urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych),
- umożliwiło dostęp do specjalnie replikowanej bazy systemu – moduł Rejestr_US do celów kontrolnych dla wszystkich US w kraju (działanie to miało na celu zaktywizowanie działań kontrolnych US w zakresie Tax Free i w konsekwencji ograniczenie nienależnych zwrotów podatku VAT dla podróżnych; moduł – Rejestr_US powstał, aby nie obciążać produkcyjnego systemu funkcjonującego bezpośrednio na granicach RP).

Wniosek NIK:

2) wypracowanie ogólnych wytycznych wspomagających funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w granicznych oddziałach celnych w wykonywaniu kontroli jednorazowego wywozu towarów pod kątem oceny, czy wywożony towar mieści się w kategorii bagażu osobistego, w celu ograniczenia ryzyka:

- *nierównego traktowania podróżnych korzystających z procedury Tax Free,*
- *występowania sytuacji, w których cudzoziemcy dokonują wyboru miejsca lub pory przekraczania granicy RP w zależności od przyjętego, indywidualnego sposobu oceny przez funkcjonariuszy SCS ilości towarów,*
- *występowania zjawisk o charakterze korupcyjnym.*

Odnosząc się do wskazanej przez Najwyższą Izbę Kontroli kwestii wypracowania ogólnych wytycznych wspomagających funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w granicznych oddziałach

celnych w wykonywaniu kontroli jednorazowego wywozu towarów pod kątem oceny, czy wywożony towar mieści się w kategorii bagażu osobistego, należy wskazać, że ani pojęcie bagażu osobistego, ani pojęcie okazjonalności wywozu, czy też wywozu o charakterze handlowym nie zostało precyzyjnie uregulowane w przepisach prawa i powinno być analizowane indywidualnie na podstawie historii przekraczania granicy z wykorzystaniem analizy ryzyka opierającej się na danych dotyczących podróżnych, sprzedawców i częstotliwości przekraczania granicy.

Dodatkowo należy zauważyć, że kwestia m.in. pojęcia bagażu osobistego zawartego w art. 147 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm) jest również przedmiotem postępowania toczącego się obecnie przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (sprawa C-656/19 Bakati Plus). W sprawie C-656/19 Bakati Plus w dniu 16 lipca 2020 r. została przedstawiona Opinia Rzecznika Generalnego Manuela Camposa Sanchez-Bordony. Obecnie Ministerstwo Finansów oczekuje na wydanie orzeczenia w tej sprawie.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na sformułowanie zawarte w Informacji na str. 91, że „organ celny, który odmówił podróżnemu zwrotu podatku w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” powinien na piśmie poinformować go o przysługujących uprawnieniach”. Prawdopodobnie chodziło o odmowę potwierdzenia wywozu towarów przez organ celny a nie o odmowę zwrotu podatku. Zwrotu podatku podróżnym dokonują bowiem sprzedawcy lub podmiot pośredniczący a nie organy celne. Należy zatem dokonać stosownej zmiany.

Z poważaniem,

Z upoważnienia Ministra Finansów

Podsekretarz Stanu

Jan Sarnowski

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

6.6 Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

LLU.430.004.2020

Warszawa, 22 września 2020 r.

**Opinia Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli
P/19/081 Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”)
na wschodniej granicy RP**

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów zawartego w piśmie nr PT2.0723.1.2020.EPT.885 z dnia 28 sierpnia 2020 r.

Odnosząc się do stanowiska do informacji o wynikach kontroli P/19/081 (dalej „Informacja”) podtrzymuję stwierdzenie zawarte w ocenie ogólnej, iż system zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP nie funkcjonował prawidłowo. Jest ono w pełni uprawnione w świetle ustaleń poczynionych przez NIK w ramach kontroli jednostkowych, w wyniku których – zachowując zasadę obiektywizmu – sformułowane zostały nieprawidłowości adekwatne do stwierdzonego stanu faktycznego i dysfunkcji systemowych w obszarze zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym. Podstawową ich przyczyną był brak jednolitych dla całej granicy RP metod pozwalających na skoordynowane eliminowanie nadużywania procedury Tax Free do zorganizowanego i rozdrobnionego wywozu znacznych ilości towarów. Działania takie są przede wszystkim sprzeczne z przeznaczeniem tej procedury wynikającym z przepisów unijnego i krajowego prawa podatkowego, a potwierdzonym w ramach utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, a także interpretacji dokonywanych przez Ministra Finansów. Niezależnie od tego, są one również nieodłącznym elementem oszustw „karuzelowych” z wykorzystaniem procedury Tax Free, czego jednoznacznie dowodzą wyniki przeprowadzonej przez NIK analizy postępowań i decyzji podatkowych wydanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „KAS”).

Dostrzegając działania Ministra Finansów dotyczące poszerzania zakresu danych dotyczących uczestników systemu Tax Free dostępnych jednostkom KAS, podkreślić należy, iż ich skuteczność pozostaje uwarunkowana zapewnieniem skoordynowanego podejścia do ich wykorzystania, służącego identyfikacji uczestników systemu Tax Free dopuszczających się nadużyć. Zwracam również uwagę, iż ustalenia NIK dowodzą, że pomimo odsunięcia w czasie wdrożenia w pełni elektronicznego obiegu dokumentów Tax Free do 1 stycznia 2022 r., już aktualnie KAS dysponuje danymi z systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” pozwalającymi na identyfikację podróżnych i sprzedawców towarów obarczonych najwyższym ryzykiem nieprawidłowości. Należy podkreślić, iż efekt prewencyjny może być osiągnięty jedynie poprzez identyfikację podróżnych w powiązaniu ze sprzedawcami i podjęcie działań już na etapie przekraczania granicy przez podróżnego. Zwracam uwagę, iż co do zasady koncentrowanie się na wykrywaniu oszustw w przypadku Tax Free dopiero na etapie weryfikacji rozliczeń sprzedawcy towarów nie jest skuteczne. Prowadzone kontrole i postępowania podatkowe dotyczą z reguły odległych okresów rozliczeniowych, są z samej swej istoty długotrwałe i skomplikowane, a także nie roszą na odzyskanie wyludzonych środków finansowych.

Wyrażam przekonanie, iż realizacja wszystkich wniosków systemowych skierowanych do Ministra Finansów pozwoli na istotne ograniczenie ryzyka nadużyć, na tyle na ile jest to możliwe w istniejących ramach prawnych wynikających z unijnego i krajowego prawa podatkowego. Dotyczy to również wniosków nr 3 i 4 sformułowanych w Informacji, do których nie odniesiono się w stanowisku Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2020 r.

PREZES
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś

¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200.