



**NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI**

Delegatura w Lublinie

LLU.410.013.01.2019

**Pan**  
**podinsp. Krzysztof Maciejewicz**  
**Naczelnik**  
**Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego**  
**w Białej Podlaskiej**

ul. Celników Polskich 21  
21-500 Biała Podlaska

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej (dalej: <i>LUCS</i> lub <i>Urząd</i> ) ul. Celników Polskich 21, 21-500 Biała Podlaska
Kierownik jednostki kontrolowanej	Podinsp. Krzysztof Maciejewicz, Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, od 2 lipca 2019 r. (dalej: <i>Naczelnik LUCS</i> ). W okresie od 1 sierpnia 2018 r. do 1 lipca 2019 r. Naczelnikiem Urzędu był komisarz Waldemar Chomicz, zaś w okresie od 1 marca 2017 r. do 31 lipca 2018 r. – Tomasz Krzewiński.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Działania w zakresie zapewnienia warunków techniczno-organizacyjnych obsługi podróżnych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług.</li><li>2. Kontrola wywozu towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.</li><li>3. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 marca 2017 r. do 29 listopada 2019 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	Wojciech Szukała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/129/2019 z dnia 22 sierpnia 2019 r. Agnieszka Kaldunek, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/130/2019 z dnia 22 sierpnia 2019 r.

(akta kontroli tom I str. 1-10)

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej prawidłowo realizował podstawowe zadania w ramach funkcjonowania systemu Tax Free<sup>3</sup>. Podejmowano celowe działania zmierzające do poprawy warunków techniczno-organizacyjnych dla sprawnej obsługi podróżnych, identyfikowano zjawiska niepożądane oraz kontrolowano spełnianie przez podróżnych kluczowych warunków wywozu towarów w ramach tej procedury. Nie zapewniono jednak pełnej jednolitości standardów kontroli na wszystkich, pozostających we właściwości Urzędu, przejściach granicznych. LUCS prawidłowo i skutecznie dokonywał wymiaru podatku

<sup>1</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm. Dalej: *ustawa o NIK*.

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

<sup>3</sup> Procedura Tax Free umożliwia podróżnym niemającym stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej (dalej: *UE*) uzyskanie zwrotu podatku od towarów i usług, zapłaconego przy nabyciu w Polsce towarów wywiezionych poza teren UE w bagażu osobistym. Sprzedawca towaru, w związku z jego wywozem przez podróżnego, uzyskuje prawo do zastosowania zerowej stawki tego podatku.

Uzasadnienie  
oceny ogólnej

od towarów i usług<sup>4</sup> w związku ze stwierdzeniem przypadków wykorzystywania procedury Tax Free do oszustw typu „karuzelowego”. Niemniej jednak w okresie objętym kontrolą nie prowadzono usystematyzowanych analiz ukierunkowanych na identyfikację sprzedawców towarów obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w tego typu oszustwach w powiązaniu z podróznymi dokonującymi wywozu towarów na największą skalę.

LUCS podejmował działania zmierzające do zapewnienia prawidłowych warunków dla sprawnego obsługi podróżnych z dokumentami Tax Free. Prowadzono analizy sytuacji na przejściach granicznych ukierunkowane na optymalizację procesu obsługi podróżnych. Pomimo systematycznie podejmowanych przez Naczelnika LUCS działań, aktualnym problemem pozostawała jednak niewystarczająca obsada kadrowa w oddziałach celnych, co przy okresowo zwiększonym ruchu podróżnych skutkowało m.in. wydłużeniem czasu oczekiwania na odprawę na granicy.

Funkcjonariusze prawidłowo kontrolowali spełnianie przez podróżnych podstawowych warunków wywozu towarów w ramach systemu Tax Free, koncentrując się (w skierowanych do kontroli przypadkach) głównie na sprawdzeniu fizycznej obecności i nienaruszalności wywożonych towarów oraz poprawności przedstawianych przez podróżnych dokumentów. Z uwagi na brak prawnej definicji wywozu w celach handlowych, jednolitych wytycznych, a także ograniczone funkcjonalności systemu informatycznego co do zasady oceniali jednorazowy wywóz towaru. W LUCS nie prowadzono zaś usystematyzowanych analiz ukierunkowanych na identyfikację skrajnych przypadków wykorzystywania procedury Tax Free do częstotliwego wywozu znacznych ilości towarów w celach handlowych oraz ocenę skali tego zjawiska. Wrywkowe i ograniczone do poszczególnych przejść granicznych badania w tym zakresie prowadzone były jedynie w niektórych oddziałach celnych. Wskutek braku wystarczającego nadzoru ze strony Naczelnika LUCS nie zapewniono właściwego obiegu dokumentacji i funkcjonowania jednolitych standardów kontroli wywozu towarów, co prowadziło do przyjmowania rozbieżnych interpretacji przepisów przez poszczególne oddziały celne oraz występowania przypadków nierównego traktowania podróżnych.

Urząd prawidłowo kontrolował zasadność stosowania, przez sprzedawców towarów wywożonych w ramach systemu Tax Free, zerowej stawki ptu, a wydane decyzje, w których kwestionowano prawo do zastosowania takiej preferencyjnej stawki podatku, były utrzymywane w mocy, zarówno przez organ odwoławczy, jak również sąd administracyjny. W ramach prowadzonych kontroli celno-skarbowych, ukierunkowanych na oszustwa typu „karuzelowego”, mające za cel wyłudzenie z budżetu państwa zwrotu ptu niezapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu, identyfikowano również nadużycia związane z częstotliwym i rozdrobnionym wywozem towarów w ramach procedury Tax Free. W ocenie NIK, prowadzenie przez LUCS analiz, uwzględniających wartość, asortyment i częstotliwość wywozu towarów przez podróżnych, mogłoby przysłużyć się nie tylko identyfikowaniu przypadków wykorzystywania ww. procedury niezgodnie z jej przeznaczeniem, np. przez częstotliwy wywóz towarów w celach handlowych, ale też typowaniu sprzedawców tych towarów do kontroli celno-skarbowych. Badanie, przeprowadzone przez NIK na próbie 30 podróżnych, którzy w latach 2017-2019 (I połowa) dokonali wywozu towarów o największej łącznej wartości (od 1,7 do 5,8 mln zł), wykazało, że podróżni ci przekraczali granicę z dużą częstotliwością, przedstawiając rachunki z towarami o wartości sięgającej jednorazowo nawet 86 tys. zł zakupionymi u ograniczonego grona sprzedawców. Według wygenerowanych w trakcie kontroli NIK danych służących LUCS systemowej ocenie ryzyka podatkowego, spośród 15 sprzedawców, którzy dokonali

<sup>4</sup> Dalej: *ptu*.

tym podróznym sprzedaży towarów o najwyższych wartościach, aż 10 (67%) należało do grupy podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości w ptu, z uwagi na informacje sygnalizujące możliwość udziału w oszustwach karuzelowych. Dwaj sprzedawcy byli adresatami decyzji Naczelnika LUCS, wydanych w latach 2017-2019 i określających wysokość zwrotów ptu za lata 2013-2014, w związku z ich udziałem w takich oszustwach. W ww. decyzjach, wśród podróznym wywożących towar, wymieniono też osoby objęte badaną przez NIK próbą 30 podróznym. Ustalenia kontroli wykazały zatem, że prowadzenie analiz ukierunkowanych na weryfikację powiązań pomiędzy sprzedawcami towarów i osobami wywożącymi towar w ramach procedury Tax Free może stanowić jedno z narzędzi, wykorzystywanych do szacowania ryzyka nieprawidłowości i typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowych.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej<sup>5</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

#### **1. Działania w zakresie zapewnienia warunków techniczno-organizacyjnych obsługi podróznym w systemie zwrotu podatku od towarów i usług**

Opis stanu faktycznego

1.1.1. Ruch podróznym w ramach systemu Tax Free odbywał się przez przejścia graniczne<sup>6</sup> obsługiwane przez 10 oddziałów celnych<sup>7</sup>, z których – poza jednym lotniczym przejściem granicznym (OC Port Lotniczy Lublin) cztery obsługiwało pg z Białorusią, w tym trzy drogowe pg (OC w Koroszczynie, OCD<sup>8</sup> w Terespolu i OC w Sławatyczach) oraz jedno kolejowe pg (OC w Terespolu), zaś pięć – pg z Ukrainą, w tym cztery drogowe pg (OCD w Dorohusku, OC w Hrebennem, OC w Zosinie i OC w Dolhobyczowie) oraz jedno kolejowe pg (OC w Dorohusku).

(akta kontroli tom I str. 82)

Dokumenty Tax Free były ewidencjonowane w prowadzonym przez Krajową Administrację Skarbową<sup>9</sup> centralnym systemie informatycznym „Zwrot VAT dla podróznym”<sup>10</sup> w Module R30. W latach 2017-2019 (I połowa) zarejestrowanych zostało łącznie 3 858,7 tys. dokumentów Tax Free, dotyczących towarów o wartości 4 258 458,6 tys. zł<sup>11</sup>. Najwięcej dokumentów obsługiwanych przez drogowe pg stwierdzono w OCD w Terespolu (1 085 tys.), najmniej – w OC w Koroszczynie (33,6 tys.). Z kolei najwyższa łączna wartość dokumentów Tax Free wystąpiła w OC w Hrebennem (882 707,4 tys. zł), zaś najniższa – w OC w Koroszczynie (21 106,9 tys. zł). OC Port Lotniczy Lublin obsługiwał 2,6 tys. dokumentów na kwotę 2 166,9 tys. zł. Dwa kolejowe pg obsługiwały łącznie 69,5 tys. dokumentów Tax Free (w tym OC w Terespolu 66,3 tys.) na kwotę 63 708,5 tys. zł (w tym OC w Terespolu 59 685,6 tys. zł).

(akta kontroli tom I str. 18, 72, 83, tom IV str. 355-362, 366-379, tom VIII str. 165, 232)

Na podstawie potwierdzonych przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (dalej: SCS) 3 848,3 tys. dokumentów (99,7% wszystkich zarejestrowanych) dokonano

<sup>5</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>6</sup> Dalej: pg.

<sup>7</sup> Dalej: OC. Łącznie w ramach LUCS funkcjonowało 19 OC.

<sup>8</sup> Oddział Celny Drogowy (w odróżnieniu od OC w tej samej miejscowości, obsługującego kolejowe pg).

<sup>9</sup> Dalej: KAS.

<sup>10</sup> Dalej: system ZVdP.

<sup>11</sup> Dane te obejmują wszystkie dokumenty Tax Free (zatwierdzone i anulowane).

wywozu towarów o wartości 4 241 634,6 tys. zł<sup>12</sup>; z czego 93,8% tej kwoty pochodziło z rachunków wystawionych przez sprzedawców krajowych (łącznie 3 979 946,2 tys. zł), natomiast pozostałe towary zostały nabyte od sprzedawców z innych państw Unii Europejskiej<sup>13</sup>.

Większość ruchu osobowego w ramach Tax Free (67,0% – według liczby dokumentów wystawionych przez sprzedawców krajowych i zagranicznych oraz 61,5% – według wartości towarów) została potwierdzona przez trzy OC: w Hrebennem, w Zosinie i w Terespolu (OCD)<sup>14</sup>.

(akta kontroli tom I str. 86-100, 242)

System ZVdP nie umożliwiał przeprowadzenia szybkiej analizy pod kątem grup asortymentowych wywiezionych towarów. Zastępca Naczelnika LUCS podał, że funkcjonariusze na granicy, wpisując do systemu ZVdP dokument Tax Free, przepisywali łączną wartość brutto towaru z dokumentu, wybierając jedną lub kilka grup towarów, bądź też dopisując inny asortyment. Niewykluczone były sytuacje, w których funkcjonariusze wybierali asortyment na podstawie najdroższego towaru z dokumentu. W związku z tym w systemie figuruje jedna wartość dla kilku grup towarowych, bez możliwości określenia, jaka część wartości dotyczyła poszczególnego asortymentu.

W ramach procedury eksportu towarów potwierdzanej na Jednolitych Dokumentach Administracyjnych (SAD)<sup>15</sup> w 2017 r. zadeklarowano towary o łącznej wartości 16 660 299,1 tys. zł, w 2018 r. 19 979 930,8 tys. zł, a w I połowie 2019 r. – 11 088 526,8 tys. zł. Ponad 90% tego ruchu było obsługiwane przez trzy OC: w Koroszczyńcu, Hrebennem i Dorohusku (OCD)<sup>16</sup>.

(akta kontroli tom I str. 247-254)

**1.1.2.** Dane, będące w posiadaniu LUCS i Straży Granicznej<sup>17</sup>, nie pozwalały na określenie udziału podróży z dokumentami Tax Free w całym ruchu granicznym na kierunku wyjazdowym z uwagi na odmienny sposób zliczania podróży<sup>18</sup>.

(akta kontroli tom I str. 11, 72, 86-94, 247-254)

<sup>12</sup> Z czego: w 2017 r. – na podstawie 1 847,6 tys. dokumentów Tax Free o wartości 2 135 388,5 tys. zł; w 2018 r. – odpowiednio 1 320,4 tys. oraz 1 408 053,4 tys. zł, w I połowie 2019 r. – 680,3 tys. oraz 698 192,7 tys. zł.

<sup>13</sup> W pozostałych przypadkach funkcjonariusze SCS odmówili potwierdzenia wywozu towarów.

<sup>14</sup> Funkcjonariusze OCD w Terespolu dokonali na podstawie 1 084,3 tys. dokumentów (co stanowiło 28,3% wszystkich dokumentów Tax Free) odprawy celnej towarów o łącznej wartości 856 345,3 tys. zł (20,2% wartości towarów odprawionych w tej procedurze we wszystkich oddziałach), funkcjonariusze OC w Hrebennem – odpowiednio 751,4 tys. (19,5%) i 878 910,6 tys. zł (20,7%), OC w Zosinie – 744,6 tys. (19,3%) i 873 108,7 tys. zł (20,6%), OC w Dolhobyczowie – 512,5 tys. (13,3%) i 678 175,4 tys. zł (16,0%), OCD w Dorohusku – 453,9 tys. (11,8%) i 697 255,1 tys. zł (16,4%), OC w Sławatyczach – 196,3 tys. (5,1%) i 171 101,9 tys. zł (4,0%), OC w Terespolu – 66,2 tys. (1,7%) i 59 637,3 tys. zł (1,4%), OC w Koroszczyńcu – 33,5 tys. (0,9%) i 21 073 tys. zł (0,5%), OC w Dorohusku – 3,1 tys. (0,1%) i 3 926,6 tys. zł (0,1%), OC Port Lotniczy Lublin – 2,5 tys. (0,1%) i 2 100,7 tys. zł (0,05%).

<sup>15</sup> Jednolity Dokument Administracyjny (SAD) stanowi uniwersalny statystyczny dokument celny, który wykorzystywany jest w międzynarodowym obrocie towarowym w odniesieniu do procedur wywozowych, przywozowych oraz procedury tranzytowej. Pełni on rolę wniosku o wszczęcie postępowania celnego. Dokument ma zastosowanie dla wszystkich towarów, bez względu na ich rodzaj i pochodzenie.

<sup>16</sup> W przypadku OC w Koroszczyńcu w latach 2017-2019 (I półrocze) były to towary o łącznej wartości 22 431 220,8 tys. zł (47,0% wszystkich), OCD w Dorohusku – odpowiednio 14 363 587,1 tys. zł (30,1%), OC w Hrebennem – 6 571 119,3 tys. zł (13,8%), OC w Małaszewiczach – 3 054 412,9 tys. zł (6,4%), OC w Hrubieszowie – 667 558,2 tys. zł (1,4%), OC w Sławatyczach – 361 253,2 tys. zł (0,8%), w przypadku pozostałych OC – łącznie 279 605,2 tys. zł (0,6%).

<sup>17</sup> Dalej: SG.

<sup>18</sup> Eksploatowany w LUCS system ZVdP 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.

**1.1.3.** Większość osób, które zadeklarowały wywóz w procedurze Tax Free towarów zakupionych od sprzedawców krajowych posiadała dokumenty wcześniej zarejestrowane elektronicznie w systemie ZVdP<sup>19</sup>. Udział tych dokumentów w liczbie ogółem w kontrolowanym okresie wynosił 72,4%; w OC w Koroszczyźnie kształtował się na poziomie 16,9%, zaś w pozostałych dziewięciu od 40,8% do 95,6%<sup>20</sup>.

(akta kontroli tom I str. 86-90, 101-134, 246)

Na terenie pg w Terespolu (drogowego) oraz w Hrebennem zapewniono bezpłatny dostęp do sieci WiFi, umożliwiający wstępną rejestrację dokumentów w systemie ZVdP, o czym informowały podróżnych m.in. oznaczenia pasów i tablice informacyjne WiFi Hotspot; informacje takie przekazywali również funkcjonariusze SCS<sup>21</sup>.

(akta kontroli tom V str. 9-10, 40, 61, 97, 146-147, 156-157, 218, 268, 333, 352)

Kierownicy niektórych OC identyfikowali problemy z funkcjonowaniem tzw. „Poczekalni”<sup>22</sup> systemu ZVdP i zgłaszali je do IAS w Białymstoku – administratora systemu. W trakcie kontroli NIK większość kierowników OC podała, że aktualnie system ZVdP działa prawidłowo, jednak często stwierdzone są błędy w dokonywanych w systemie przez podróżnych wpisach (omyłki pisarskie, nieprawidłowe wartości towarów i kwalifikacja do grupy asortymentowej).

(akta kontroli tom V str. 5, 9-10, 40, 48-60, 97, 146, 156, 218, 267-268, 293-296, 333, 352-353, 386-406, tom VII str. 536)

**1.1.4.** Średni czas oczekiwania na odprawę podróżnych z dokumentami Tax Free<sup>23</sup> wynosił 26 minut (w 2017 r. – 33, w 2018 r. – 20, w I półroczu 2019 r. – 24) i był zróżnicowany dla poszczególnych pg. Z najdłuższym postojem na granicy podróży musieli się liczyć na pg w Hrebennem i w Zosinie – średnio odpowiednio: 52 i 62 minuty<sup>24</sup>. Na dwóch ww. pg największy był też odsetek zmian służb SCS, w trakcie których czas oczekiwania przekraczał godzinę – dotyczyło to odpowiednio: 42,1% i 36,4% wszystkich zmian<sup>25</sup>; występowały przy tym zmiany z czasem oczekiwania od dwóch do czterech godzin (dla ww. OC: 27,2% i 18,2%) lub jeszcze dłuższym (1,0% i 2,4%).

Kierownik OC w Zosinie wyjaśnił, że wydłużony czas oczekiwania na pg nie był zjawiskiem stałym. Z dotychczasowych obserwacji wynikało, że w krótkim czasie, nawet kilkunastu minut, liczba pojazdów oczekujących na odprawę potrafiła wielokrotnie wzrosnąć. Do występowania takiego zjawiska mogły przyczyniać się przepisy ukraińskie, ograniczające okazjonalny przywóz towarów i możliwość

<sup>19</sup> Elektroniczna rejestracja dokumentów Tax Free w systemie ZVdP (przez sprzedawców towarów oraz podróżnych) była możliwa poprzez serwis internetowy (stanowiący część ww. systemu) dostępny na stronie [www.granica.gov.pl](http://www.granica.gov.pl).

<sup>20</sup> W przypadku OC w Zosinie dokumenty w wersji elektronicznej stanowiły 95,6% wszystkich dokumentów Tax Free, natomiast w przypadku: OC w Dołhobyczowie – odpowiednio 92,2%, OCD w Dorohusku – 85,7%, OC w Hrebennem – 64,7%, OCD w Terespolu – 52,5%, OC w Terespolu – 49,3%, OC w Dorohusku – 47,2%, OC Port Lotniczy w Lublinie – 41,0%, OC w Sławatyczach – 40,8%.

<sup>21</sup> Na oficjalnym portalu [www.granica.gov.pl](http://www.granica.gov.pl) informowano podróżnych o możliwości skorzystania z bezpłatnego dostępu do sieci WiFi również na terenie pg w Sławatyczach, Dorohusku (drogowym), Zosinie i Dołhobyczowie.

<sup>22</sup> Dokumenty rejestrowane elektronicznie przez sprzedawców oraz podróżnych trafiają do „Poczekalni” w systemie ZVdP, z której pobierane są przez funkcjonariusza na granicy podczas odprawy danego podróżnego.

<sup>23</sup> Dane nie obejmują OC obsługujących: ruch lotniczy (OC Port Lotniczy w Lublinie), kolejowy (OC w Terespolu, OC w Dorohusku) i towarowy (OC w Koroszczyźnie). Dwa OC (w Dołhobyczowie i w Hrebennem) w systemie SPD-EKS ewidencjonowały dane do 28 sierpnia 2018 r., w związku z tym, do obliczenia średniego czasu oczekiwania nie uwzględniono w ich przypadku okresu 1-28 sierpnia 2018 r., z uwagi na nieporównywalność danych (niepełne półrocze). Dla OCD w Terespolu uwzględniono średnie czasy oczekiwania na kierunku wyjazdowym (OC nie gromadził odrębnych danych dla podróżnych z dokumentami Tax Free).

<sup>24</sup> W przypadku OC w Dołhobyczowie było to 25 minut, OCD w Terespolu – 14 minut, OCD w Dorohusku – 12 minut, OC w Sławatyczach – 4 minuty.

<sup>25</sup> W przypadku OC w Dołhobyczowie było to 20,4%, OCD w Dorohusku – 11,5%, OC w Sławatyczach – 4,3%, OCD w Terespolu – 2,5%.

skorzystania ze zwolnień podatkowych przez podróżnych. Długość średniego czasu oczekiwania była skorelowana ze zmianami w natężeniu ruchu na granicy i związana z istniejącą infrastrukturą na pg, umożliwiającą prowadzenie odprawy podróżnych z dokumentami Tax Free wyłącznie na dwóch pasach<sup>26</sup>.

Z kolei zdaniem Kierownika OC w Hrebennem, średni czas oczekiwania na odprawę, wynoszący dla okresu 2017-2018 (I połowa) 52 minuty, mieścił się w wytycznych Ministerstwa Finansów z 2013 r., dopuszczających potwierdzanie dokumentów Tax Free w czasie nie dłuższym niż dwie godziny, w sytuacji zwiększonego natężenia ruchu. Z uwagi na to, że na każdej zmianie funkcjonariusze SCS potwierdzali średnio po 510 dokumentów, Kierownik OC uznał za zadowalający również odsetek zmian, na których czas oczekiwania podróżnych przekraczał godzinę (42,1%), wskazując, że w ponad połowie (57,9%) czas oczekiwania był jednak krótszy. Jedną z przyczyn występowania wydłużonych czasów obsługi podróżnych upatrywał w – sygnalizowanej wielokrotnie – niedostatecznej obsadzie kadrowej, co ujawniało się w szczególności przy okresowo nasilonym ruchu na obu kierunkach (wjazdowym i wyjazdowym), a także w sytuacji prowadzenia przez SCS wzmożonych działań kontrolnych. Na szybkość odprawy wpływ miała również strona ukraińska, która czasem bardzo powoli „odbierała” pojazdy odprawione już po stronie polskiej; występowały też sytuacje, w których – po zakończeniu wzmożonych działań kontrolnych ukraińskich instytucji skarbowych – na granicy bardzo szybko wzrastała kolejka podróżnych do odprawy dokumentów Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 86-90, 135-146, 240-241, tom III str. 393-415, tom VIII str. 335, 342, 356)

**1.2.1.** Oględziny, przeprowadzone przez kontrolerów NIK przy udziale funkcjonariuszy SCS pełniących służbę w OCD w Terespolu i OC w Hrebennem wykazały, że na tych drogowych pg dla obsługi ruchu podróżnych z dokumentami Tax Free wydzielone zostały odrębne pasy oznaczone tablicami LED: w Terespolu – dwa (z dziesięciu), w tym jeden oznaczony jako „Tax Free e-Service ONLY”, zaś w Hrebennem – jeden (z trzech) dla pojazdów osobowych i jeden dla autokarów, który oznaczony był jednocześnie „TAX FREE e-Service ONLY”. Pomimo, że z założenia pasy posiadające ww. oznakowania przeznaczone były dla podróżnych z dokumentami Tax Free zarejestrowanymi już uprzednio w formie elektronicznej, na pasach znajdowały się również pojazdy, w których nie było towaru zgłoszonego w tej procedurze. Jak wyjaśniali kierownicy ww. OC, pojazdy kierowane były przez funkcjonariuszy SG na pasy „TAX FREE e-Service ONLY” bez względu na to, czy podróżni korzystali z usługi e-Service.

Nie stwierdzono utrudnień w dojeździe do pasów przeznaczonych dla ruchu Tax Free. Czynności związane z odprawą celno-skarbową podróżnych z dokumentami Tax Free prowadzili funkcjonariusze pełniący odrębne role: rejestratorów dokumentów<sup>27</sup> i rewidentów towarów<sup>28</sup>.

Średni czas pobytu na terenie przejścia granicznego<sup>29</sup> wynosił: dwie godziny i 10 minut – w przypadku pg w Hrebennem oraz od dwóch i pół do trzech i pół godziny – w przypadku pg w Terespolu. Czas odprawy granicznej i kontroli celno-skarbowej jednego pojazdu wynosił średnio od 10 do kilkunastu minut. Na obu

<sup>26</sup> W latach 2017-2018 (I połowa) liczba zarejestrowanych w OC dokumentów Tax Free wykazywała tendencję spadkową (dla kolejnych półroczy: 257 tys., 134 tys. i 60 tys.), podobnie jak średni czas oczekiwania na odprawę (101, 51 i 15 minut). W późniejszym okresie liczba dokumentów wzrosła odpowiednio do 138 tys. i 157 tys., wydłużył się też czas oczekiwania do 60 minut w II półroczu 2018 r. i 82 minut w I półroczu 2019 r.

<sup>27</sup> Ewidencjonujących dokumenty w systemie ZVdP oraz kierujących towar do rewizji w wyniku uruchomienia zastrzeżeń systemowych lub z własnej inicjatywy.

<sup>28</sup> Rewidenci, oprócz kontroli towarów, wpisywali również wyniki kontroli do systemu.

<sup>29</sup> Od wjazdu na teren przejścia do zakończenia kontroli celno-skarbowej przez funkcjonariuszy SCS.

pg podróżni z dokumentami Tax Free poruszali się głównie samochodami osobowymi (w OC w Hrebennem przeważały tzw. „busy”).

Rejestrator prowadził obsługę podróżnych z dwóch (lub więcej – w razie konieczności) przylegających do stanowiska pasów odpraw. W OCD w Terespolu jeden z rejestratorów dodatkowo prowadził obsługę autobusów. W OC w Hrebennem stanowiska SG i SCS znajdowały się w jednym pawilonie. Czas wprowadzania dokumentu Tax Free do systemu ZVdP wyniósł: około 40 sekund w przypadku dokumentu już zarejestrowanego w systemie, około jednej minuty 20 sekund w przypadku dokumentu niezarejestrowanego wcześniej elektronicznie, zaś około dwóch minut i 20 sekund w przypadku dokumentu niezarejestrowanego wcześniej elektronicznie, gdy dodatkowego wprowadzenia wymagały dane z paszportu podróżnego.

Rewizja w OCD w Terespolu odbywała się na pasach odpraw, co powodowało konieczność oczekiwania przez kolejne pojazdy na opuszczenie strefy kontroli celno-skarbowej (w niektórych przypadkach funkcjonariusz polecał przemieszczenie pojazdu w wyznaczone przez niego miejsce), natomiast w OC w Hrebennem – w odrębnym Budynku Kontroli Szczegółowej.

(akta kontroli tom III str. 152-201, 225-333, tom VII str. 512, 528, 535-572)

**1.2.2.** Powołany w marcu 2018 r.<sup>30</sup> Lokalny Zespół do przeglądu procedur odpraw i organizacji kontroli pg należących do właściwości miejscowej IAS w Lublinie opracował, na podstawie dokumentu pn. „Modelowe przejście graniczne”<sup>31</sup>, raporty szczegółowe (dla każdego OC) i raport zbiorczy (w kwietniu 2018 r.), zawierający m.in. rekomendacje w zakresie infrastruktury i sprzętu. W przypadku OC w Hrebennem rekomendacje dotyczyły m.in. rozbudowy Budynku Kontroli Szczegółowej, a w przypadku OCD w Terespolu – zamontowania, w miejsce szlabanu, bramy oddzielającej kierunek wyjazdowy od przyjazdowego.

(akta kontroli tom I str. 312, tom III str. 202-340)

Kierownicy dwóch OC, w których przeprowadzone zostały oględziny, podali, że nie stwierdzili problemów związanych z infrastrukturą i wyposażeniem pg związanym z obsługą podróżnych w procedurze Tax Free i nie zgłaszali potrzeb w tym zakresie Naczelnikowi LUCS. Jak wyjaśnił Kierownik OCD w Terespolu, brak wydzielenia pasa oczekiwania przed terenem pg dla pojazdów wywożących towar w systemie Tax Free sprzyjał wydłużeniu czasu oczekiwania na teren pg i pomimo odpowiedniej organizacji na samym pg skutkować mógł długim łącznym czasem oczekiwania na odprawę.

(akta kontroli tom III str. 343-347, 351-352, tom VII str. 512, 528)

**1.2.3.** W okresie objętym kontrolą NIK do Naczelnika LUCS wpływały z podległych jednostek (tj. z Delegatur LUCS i OC) zgłoszenia dotyczące niedoborów kadrowych oraz wnioski o wzmocnienie etatowe, które motywowane były m.in. fluktuacją kadr (odejścia z pracy, zwolnienia ze służby, przeniesienia, zwolnienia lekarskie), a także zwiększonym ruchem osobowym (głównie autokarowym) i towarowym, realizacją zadań związanych z obsługą przez OC wielkogabarytowych urządzeń skanujących oraz koniecznością zagwarantowania optymalnej liczby funkcjonariuszy SCS na danej zmianie w celu zapewnienia właściwej kontroli towarów (ujawnianie przemytu) z uwzględnieniem płynności odpraw. Wskazywano też, że działania podejmowane np. w ramach danego OC, takie jak planowanie urlopów maksymalnie do siedmiu służb (14 dni kalendarzowych), łączenie stanowisk, kierowanie do służby na polecenie, czy regularne angażowanie funkcjonariuszy z tzw. komórek

<sup>30</sup> Decyzją nr 26/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 23 marca 2018 r.

<sup>31</sup> Dokument zatwierdzony przez Zastępcę Szefa KAS w dniu 3 sierpnia 2018 r., przekazany przy piśmie Ministerstwa Finansów z 10 września 2018 r. nr DC9.0723.76.2018.



„merytorycznych” do zadań kontrolnych nie były wystarczającymi środkami do zapewnienia właściwej organizacji pracy i tylko częściowo przyczyniały się do poprawy sytuacji na pg. Naczelnik LUCS wnioskował do Dyrektora IAS w Lublinie o czasowe ustalenie miejsca pełnienia służby w OC (w szczególności granicznych) przez funkcjonariuszy zatrudnionych w komórkach wewnętrznych Urzędu<sup>32</sup>, uruchomienie naborów zewnętrznych w ramach planu etatowego (w tym na zastępstwo) oraz uzyskanie dodatkowych etatów, a także wystąpienie do Dyrektora Departamentu Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej w Ministerstwie Finansów o oddelegowanie funkcjonariuszy z komórek realizacji, zatrudnionych w urzędach celno-skarbowych wewnątrz kraju, w celu wsparcia działań kontrolnych na czterech drogowych pg pozostających we właściwości LUCS<sup>33</sup>. W pismach wskazywano m.in. na zagrożenia realizacji zadań, konieczność pełnienia przez funkcjonariuszy służby na więcej niż jednym stanowisku, brak możliwości wykorzystywania urlopów wypoczynkowych oraz generowanie dużej liczby godzin nadliczbowych<sup>34</sup>.

W LUCS prowadzone były systematyczne analizy obciążenia pracą, w tym związanej z obsługą dokumentów Tax Free, które przekazywano do Dyrektora IAS w Lublinie w latach 2017-2019. Poza ww. analizami Naczelnik LUCS przekazywał do Dyrektora IAS w Lublinie wnioski dotyczące potrzeb poszczególnych Delegatur LUCS i/lub OC. Konieczność zapewnienia optymalnej obsady etatowej argumentowano m.in. technologią odpraw na pg, interwencjami Komendanta Nadbużańskiego Oddziału SG w zakresie dotyczącym konieczności wzmocnienia obsady kadrowej na pg ze strony KAS w kontekście realizowanych zadań<sup>35</sup>, a także poleceniem Szefa KAS i pismem Ministerstwa Finansów z 2017 r., dotyczącymi zintensyfikowania działań kontrolnych na pg<sup>36</sup>. Przykładowo, w odniesieniu do procedury Tax Free w okresie od stycznia do maja 2017 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2016 r. odnotowano wzrost wartości towarów (o 11,9%) oraz wzrost liczby kontroli (o 12,2%), w tym liczby kontroli z nieprawidłowościami (o 79,8%), głównie na pg z Ukrainą.

Identyfikacja potrzeb etatowych LUCS została dokonana również przez zespół ds. analizy zatrudnienia powołany przez Dyrektora IAS w Lublinie w grudniu 2017 r.<sup>37</sup>, który wskazał m.in. na konieczność zapewnienia minimalnej liczby stanowisk danego typu na każdej zmianie, limity odpraw oraz warunki utrzymania płynności odpraw. Według stanu na 31 grudnia 2017 r. potrzeby określono na poziomie 423 dodatkowych etatów, w tym 241 dla granicznych OC. Obsada etatowa w poszczególnych OC była również przedmiotem przeglądu pg w kwietniu 2018 r.<sup>38</sup>, w wyniku którego potwierdzono braki kadrowe w każdym OC.

Ponadto na podstawie kryteriów etatyzacyjnych SCS wskazanych w dokumencie pn. „Modelowe przejście graniczne” sporządzona została analiza, w której dla siedmiu drogowych pg określono potrzeby kadrowe na poziomie 422, największe (124) – w przypadku OCD w Dorohusku. Analiza ta przekazana została do Dyrektora IAS w Lublinie przy piśmie z 21 września 2018 r. Na powyższe pismo

<sup>32</sup> M.in. w komórkach postępowania celnego, dochodzeniowo-śledczych, kontroli celno-skarbowej rynku oraz z pionu ds. granicy i obrotu towarowego.

<sup>33</sup> Dotyczyło drogowych pg w: Dorohusku, Hrebennem, Zosinie i Dołhobyczowie.

<sup>34</sup> Np. pisma LUCS: z 9 sierpnia 2017 r. nr 308000-CGP.903.43.2017.2915, z 24 sierpnia 2017 r. 308000-CWO.111.271.2017, z 21 września 2018 r. nr 308000-CWO.111.607.2018.2 (w piśmie tym wskazano m.in., że na dzień 30 czerwca 2018 r. w OC granicznych odnotowano 40,8 tys. wypracowanych nadgodzin).

<sup>35</sup> Pisma z 16 marca 2017 r. nr NA-ZG-210/17 i z 17 marca 2017 r. nr NA-ZG-212/17 skierowane do Dyrektora IAS w Lublinie.

<sup>36</sup> Pisma z 11 kwietnia 2017 r. nr CP5.892.65.2017 i z 18 lipca 2017 r. nr CP5.892.130.2017.

<sup>37</sup> Decyzja nr 108/2017 DIAS z dnia 8 grudnia 2017 r. w sprawie powołania Zespołu ds. analizy zatrudnienia w stosunku do wykonywanych zadań w jednostkach KAS województwa lubelskiego.

<sup>38</sup> Raport z przeglądu przejść granicznych w Izbie Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 23 kwietnia 2018 r.

Naczelnik LUCS nie otrzymał odpowiedzi<sup>39</sup>. Natomiast w związku z wnioskiem z marca 2019 r., dotyczącym najpilniejszych potrzeb etatowych, Naczelnik LUCS otrzymał od Dyrektora IAS w Lublinie informację<sup>40</sup>, że analiza potrzeb nastąpi po rozstrzygnięciu prowadzonych naborów do służby w SCS. Na dzień 30 września 2019 r. wzmocnienie etatowe (łącznie 65 etatów) uzyskało siedem granicznych OC, z przeznaczeniem głównie na obsadę stanowisk obsługujących urządzenia RTG. Bezpośredni wpływ na stanowiska obsługi podróżnych z dokumentami Tax Free odnotowano w trzech OC: w Sławatyczach, Porcie Lotniczym Lublin oraz w Dołhobyczowie, w którym wzmocnienie etatowe pozwoliło na niełączenie stanowiska rewidenta z wykonywaniem innych czynności służbowych. W pozostałych siedmiu OC stan obsady etatowej na stanowiskach obsługi Tax Free nie uległ zwiększeniu.

W trakcie kontroli NIK (tj. 3 października 2019 r.) przekazane zostały przez Naczelnika LUCS do Dyrektora IAS w Lublinie tabele etatyzacyjne dla każdego OC, w których określono potrzeby na poziomie 203 dodatkowych etatów funkcjonariuszy SCS, w tym na stanowiskach rejestratorów Tax Free (oraz zgłoszeń celnych wywozowych) – 31,49 etatu<sup>41</sup> i na stanowiskach rewidentów Tax Free – 33,43 etatu<sup>42</sup>.

(akta kontroli tom I str. 255-291, 295-296, 314-499, tom II str. 1-204, tom III str. 211-212, 264, 331-332, 338, tom V str. 4-5, 7-9, 13- 18, 38-40, 43-47, 62-90, 95-96, 103-146, 154-155, 160-187, 217-218, 220-260, 265-267, 272-288, 331-332, 335-351, 354-385, tom VIII str. 156-161, 168-176)

W przypadku OCD w Terespolu i OC w Hrebennem zgłaszano Naczelnikowi LUCS, że braki kadrowe skutkują koniecznością m.in. wykonywania obowiązków na kilku stanowiskach pracy (m.in. równoległej pracy na kilku pasach odpraw, łączenia czynności rejestratora i rewidenta<sup>43</sup>, wspomaganie przez kierowników zmian lub ich zastępców rewizji na kierunku wywozowym), wydawania poleceń pracy w godzinach nadliczbowych oraz wprowadzenia ograniczeń dotyczących ilości dni urlopu. Kierownicy ww. dwóch OC w wyjaśnieniach pisemnych wskazywali, że obsada kadrowa nie była zgodna z potrzebami kadrowymi szacowanymi według założeń w „Modelowym przejściu granicznym”, natomiast – zgodnie z ustnymi wyjaśnieniami ww. Kierowników – obsada kadrowa w dniach dokonywania oględzin przez kontrolerów NIK była zgodna z założeniami oraz zapewniona była płynność ruchu.

(akta kontroli tom V str. 39-40, 266-267, tom VII str. 511, 527-528)

**1.2.4.** Istotną barierą sprawnej obsługi był brak urządzeń mobilnych z dostępem do systemu ZVdP w dwóch kolejowych pg: w Dorohusku i Terespolu. Uniemożliwiało to bieżące zatwierdzanie (lub anulowanie w związku z odmową potwierdzenia wywozu) dokumentów w ww. systemie, a ewidencjonowanie odbywało się *ex post*. Przeprowadzenie kontroli towaru w związku z aktywowaniem się zastrzeżenia w systemie (co następowało dopiero po zarejestrowaniu rachunku) często było więc niemożliwe z uwagi na odjazd składu kolejowego. Potrzeba wyposażenia funkcjonariuszy pełniących służbę w OC w Dorohusku i OC w Terespolu w ww. urządzenia mobilne była zgłaszana jeszcze przed

<sup>39</sup> Naczelnik LUCS nie otrzymał również odpowiedzi od DIAS na pismo z 12 września 2018 r.

<sup>40</sup> Pismo z 8 kwietnia 2019 r. nr 0601-IZK-2.111.2.2.2019.

<sup>41</sup> W przypadku OCD w Terespolu – 5,41 etatu, zaś w przypadku OC w Hrebennem – 5,03 etatu.

<sup>42</sup> W przypadku OCD w Terespolu – 8,55 etatu, zaś w przypadku OC w Hrebennem – 5,66 etatu.

<sup>43</sup> Łączenie stanowisk dokonywane było z zachowaniem zasady „dwóch par oczu”.

utworzeniem KAS (w latach 2014-2016)<sup>44</sup> oraz wskazana została m.in. w *Raporcie z przeglądu pg w IAS w Lublinie* z kwietnia 2018 r., w piśmie Delegatury LUCS w Białej Podlaskiej z sierpnia 2018 r. oraz piśmie OC w Terespolu z października 2018 r. Dopiero w połowie 2019 r. przeprowadzone zostały w OC w Terespolu testy rejestracji dokumentów Tax Free w pociągach, które wykazały, że urządzenia mobilne nie spełniały wymogów technicznych do pracy zdalnej w trudnych warunkach. W sierpniu 2019 r. złożone zostało zapotrzebowanie na nowoczesny sprzęt – cztery urządzenia dla OC w Terespolu oraz dwa urządzenia dla OC w Dorohusku. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, pozostałe OC nie zgłaszały zapotrzebowania w powyższym zakresie, zaś *na chwilę obecną wykorzystanie urządzeń mobilnych do odpraw w procedurze Tax Free byłoby celowe na przejściu granicznym kolejowym w Terespolu.*

(akta kontroli tom III str. 416-424, tom V str. 6, 11, 33-37, 41-42, 98, 147-148, 153, 158, 218-219, 271, 334, 353, tom VIII str. 166-167, 262-263, 369-376)

Istotnym utrudnieniem w sprawnej obsłudze podróżnych identyfikowanym przez Kierowników OCD w Terespolu i OC w Hrebennem była konieczność przemieszczania się funkcjonariuszy po terenie pg, związana z łączeniem stanowisk. Ponadto Kierownik OCD w Terespolu wskazał, że brak wyodrębnionego pasa oczekiwania przed pg dla pojazdów wywożących towar w systemie Tax Free mógł skutkować, pomimo właściwych rozwiązań na samym pg, długim łącznym czasem oczekiwania na odprawę.

(akta kontroli tom VII str. 512, 528)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W LUCS podejmowano działania zmierzające do zapewnienia w granicznych OC prawidłowych warunków dla sprawnej obsługi podróżnych z dokumentami Tax Free. Z okresowo wydłużonym czasem oczekiwania na odprawę podróżni musieli liczyć się głównie na pg o największym natężeniu ruchu (trzy pg obsługiwały łącznie 67% dokumentów Tax Free). Podstawową barierą, ograniczającą skuteczne rozwiązanie tej kwestii, pozostawała zbyt mała obsada kadrowa OC. Problem ten, wielokrotnie sygnalizowany m.in. przez kierowników OC, był analizowany przez LUCS i zgłaszany Dyrektorowi IAS w Lublinie, a pomimo to do zakończenia kontroli NIK pozostał nierozwiązany. Wszystkie pg zostały poddane w 2018 r. przeglądowi, którego celem było zbadanie stanu faktycznego i przygotowanie rekomendacji, służących optymalizacji procesu sprawnej obsługi podróżnych. Negatywnie na szybkość rejestracji dokumentów Tax Free i skuteczność kontroli towarów przewożonych przez kolejowe pg wpływało niewyposażenie funkcjonariuszy w urządzenia mobilne, zapewniające dostęp do systemu ZVdP. Potrzeba wyposażenia funkcjonariuszy w taki sprzęt została zauważona już w 2014 r., jednak do dnia kontroli NIK nie zakończono procedury wyboru i testowania tych urządzeń.

OBSZAR

## **2. Kontrola wywozu towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym**

Opis stanu  
faktycznego

**2.1.1.** Za prowadzenie analiz ryzyka w LUCS odpowiedzialny był m.in. Dział Procedur Kontroli i Organizacji Odpraw w Przejściach Granicznych<sup>45</sup>. Jak podał

<sup>44</sup> W piśmie LUCS z 17 października 2019 r. nr 308000-CGW.090.27.2019 podano, że pierwszym pismem w tej sprawie było pismo Urzędu Celnego w Białej Podlaskiej z 4 stycznia 2016 r. nr 301000-UOGR.020.194.2015. Natomiast na etapie przygotowania niniejszej kontroli NIK otrzymała od Naczelnika LUCS m.in. kopię pisma Delegatury LUCS w Białej Podlaskiej z 3 czerwca 2019 r. nr 301000-CWO.090.4.2019 wraz z kopiami pism Urzędu Celnego w Białej Podlaskiej z 8 stycznia 2014 r. nr 301000-UOGR-0707-4/14 i z 29 grudnia 2015 r. nr 301000-UOGR.0220.101.2015.

<sup>45</sup> Dalej: *Dział CGP*.

Zastępca Naczelnika LUCS, w zakresie Tax Free działalność analityczna Działu CGP skupiała się na ocenie informacji o nieprawidłowościach wprowadzonych do systemu ZISAR<sup>46</sup>, zakładaniu zastrzeżeń w systemie ZVdP, opracowywaniu i przekazywaniu do OC wytycznych dotyczących wywozu towarów w ramach Tax Free oraz koordynowaniu akcji dotyczącej wzmożonych działań kontrolnych.

W okresie objętym kontrolą NIK Dział CGP sporządził 46 ocen informacji o ryzyku (OIR)<sup>47</sup>, z których w 35 przypadkach ryzyko oceniono jako niskie (informacje przekazano do archiwizacji), zaś w pozostałych 11 przypadkach – jako średnie, co skutkowało założeniem zastrzeżeń w systemie ZVdP. Przeprowadzone w ich efekcie kontrole (łącznie 36) nie wykazały nieprawidłowości. Liczba sporządzonych kart OIR była wielokrotnie niższa od liczby nieprawidłowości zarejestrowanych w systemie ZVdP, gdyż – jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS – użytkownik pełniący funkcję dyspozytora informacji nie wszystkie otrzymane za pośrednictwem ZISAR zawiadomienia kierował do oceny użytkownikowi-analitykowi. Po wstępnej ocenie ryzyka przez dyspozytora, informacje takie były często od razu archiwizowane na serwerze systemowym (dotyczyło to przede wszystkim przypadków z niskimi kwotami uszczupień podatkowych).

NIK zauważa, że nawet w przypadkach, w których – w wyniku wdrożenia rekomendacji ujętej w OIR – do systemu ZVdP wprowadzono zastrzeżenie (z określeniem długości okresu i maksymalnej krotności, z jaką miało się ono uaktywnić dla danego podróżnego), ewentualne uruchomienie zastrzeżenia prowadziło do skierowania rachunku do rewizji, przy czym w dalszym ciągu była ona prowadzona pod kątem potwierdzenia obecności towaru i jego nienaruszonego stanu. W konsekwencji, niezależnie od tego, że na etapie sporządzania OIR ustalano m.in. częstotliwość przekraczania granicy przez podróżnego oraz liczbę rachunków Tax Free zarejestrowanych w ostatnim roku, zarówno taka analiza, jak i wprowadzone zastrzeżenie nie miały na celu identyfikowania osób, które wywożą towar w ramach Tax Free w ilościach i z częstotliwością wskazującymi na przeznaczenie handlowe<sup>48</sup> (funkcjonariusze SCS w dalszym ciągu dokonywali analizy danego, jednokrotnego przewozu towarów, pod kątem ewentualnych ilości/przeznaczenia handlowego, przy czym w poszczególnych OC brak było jednolitych zasad w tym zakresie, co opisano w pkt 2.2.1. wystąpienia). Zdaniem Zastępcy Naczelnika LUCS, ograniczony zasób informacyjny wpisów systemowych (wskazanie jedynie rodzaju asortymentu, a nie – dokładnych nazw towaru) uniemożliwiał ustalanie, czy wywóz ma przeznaczenie handlowe, w związku z czym wprowadzone zastrzeżenia nie obowiązywały funkcjonariuszy do uwzględniania częstotliwości wywozu towarów.

Dział CGP zakładał również zastrzeżenia w ww. systemie m.in. w związku z: [1] informacją z Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS<sup>49</sup> dotyczącą możliwości zawyżania wartości towarów wywożonych w systemie Tax Free (w efekcie

---

<sup>46</sup> Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem – wdrożony Zarządzeniem nr 5 Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2015 r. (ze zm.) w celu wsparcia systemu kontroli.

<sup>47</sup> Zdarzenia zarejestrowane były przez funkcjonariuszy z trzech oddziałów celnych (OCD w Terespolu – 37, OC w Terespolu – pięć, OC w Sławatyczach – cztery). Jedno zdarzenie dotyczyło odnotowanego przez funkcjonariusza donosu zgłoszonego drogą telefoniczną (donos dotyczył ponownego wwożenia towaru po odzyskaniu zwrotu ptu), jedno wiązało się z naruszeniem wymogu wywozu towaru w stanie nienaruszonym, natomiast pozostałe (44) – stwierdzonego braku lub częściowego braku towaru. Żadne ze zdarzeń nie dotyczyło stwierdzenia ilości handlowych wywożonego towaru.

<sup>48</sup> Wywóz towarów w ilościach, przeznaczeniu lub charakterze handlowym nie kwalifikował się do objęcia go procedurą Tax Free. Szczegółowe informacje na ten temat zawarto w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

<sup>49</sup> Krajowy Telefon Interwencyjny KAS jest scentralizowanym bezpłatnym kanałem komunikacji służącym przyjmowaniu informacji na temat naruszeń przepisów prawa podatkowego i celnego oraz opinii dotyczących funkcjonowania KAS.

ujawnienia tego typu przypadków przekazano do urzędów skarbowych<sup>50</sup> trzy informacje dotyczące czterech podmiotów dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free); [2] informacjami wewnętrznymi z Działu Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej<sup>51</sup> dotyczącymi podmiotu uczestniczącego w oszustwach karuzelowych (106 kontroli towaru zakończyło się wynikiem negatywnym); [3] anonimami dotyczącymi możliwości ponownego wwozu towarów do RP (dotyczyły czterech podróży – nieprawidłowości nie stwierdzono) oraz ilości handlowych towaru wywożonego przez 15 podróży (w dwóch na 258 przypadków aktywacji ww. zastrzeżeń stwierdzono nieprawidłowości i zawrócono towar – skuteczność na poziomie 0,78%); [4] wnioskami Naczelnika Lubelskiego US w Lublinie o objęcie monitoringiem łącznie 22 podmiotów oraz czterech podróży (kontrole były albo negatywne, albo stwierdzane nieprawidłowości dotyczyły niewielkiego odsetka skontrolowanych dokumentów Tax Free np. sześciu na 653 dokumenty, 79 na 7 756 dokumentów).

Dział CGP był również autorem zastrzeżenia, w którym – jako kryterium – przyjęto wartość towaru z jednoczesnym wskazaniem dokonania rewizji oraz sporządzenia dokumentacji fotograficznej towaru i kopii faktury. W związku z ww. zastrzeżeniem, od 1 marca 2017 r. otrzymano z podległych OC 88 informacji. Informację o dwóch odprawach zegarków o wartości 86 tys. zł Dział CGP przekazał do Działu CKA.

(akta kontroli tom I str. 19-20, 42-71, 301-305, tom II str. 377-566, tom III str. 447, 482, 504, 540, 588, tom IV str. 1-16, 359-362, 364, tom VII str. 63-65, 89-92)

Na dzień kontroli (13 września 2019 r.), oprócz zastrzeżeń statycznych, aktywnych było pięć grup rodzajowych innych zastrzeżeń: cztery statystyczne<sup>52</sup> oraz jedno losowe<sup>53</sup>, uzupełniające liczebność rachunków skierowanych do rewizji, w celu osiągnięcia założonych progów kontroli. Przeprowadzenie szczegółowej analizy skuteczności poszczególnych zastrzeżeń funkcjonujących w badanym przez NIK okresie utrudniał fakt, iż dla różnych OC ustalono różne kryteria uruchamiania się zastrzeżeń, a ponadto kryteria te podlegały okresowym zmianom (od 1 marca 2017 r. do dnia kontroli NIK zastrzeżenia statystyczne były ustalane lub zmieniane 910 razy).

(akta kontroli tom I str. 303, tom VII str. 25-46, 372-382)

Dział CGP prowadził analizy wyników prowadzonych przez OC działań kontrolnych:

- w marcu 2017 r.; na podstawie miesięcznych sprawozdań z okresu od 1 stycznia 2016 r. do 28 lutego 2017 r.<sup>54</sup> stwierdzono, że ustalenia funkcjonariuszy najczęściej dotyczyły całkowitego lub częściowego braku towaru, wywozu towarów w ilościach handlowych, niespełnienia warunku nienaruszalności (towar został np. zużyty lub zamontowany) oraz prób wywozu towarów przez nieuprawniony podmiot. Efektem analizy było wprowadzenie zastrzeżeń w systemie ZVdP dotyczących 16 podmiotów. Analiza efektów ww. zastrzeżeń przeprowadzona w styczniu 2018 r. potwierdziła wysoką skuteczność kontroli prowadzonej w zakresie „ilości handlowych” w przypadku dwóch podmiotów – zastrzeżenia utrzymano do lipca 2018 r.

(akta kontroli tom I str. 18-19, 23-29)

<sup>50</sup> Dalej: US.

<sup>51</sup> Dalej: Dział CKA.

<sup>52</sup> Zastrzeżenia statystyczne typowały do kontroli: 1) na podstawie wcześniejszych kontroli pozytywnych, 2) na podstawie wartości dokumentu Tax Free, 3) na podstawie asortymentu i 4) na podstawie historii zarejestrowanych na danego podróżnego dokumentów Tax Free.

<sup>53</sup> Kryterium to dotyczyło prawdopodobieństwa losowania i poziomu kontroli.

<sup>54</sup> Sprawozdania przekazywane były do Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (wcześniej – Izby Skarbowej w Lublinie) oraz do wiadomości Urzędu Kontroli Skarbowej w Lublinie.

- w maju i lipcu 2017 r.; na podstawie *Raportów z obrotu towarowego za dokumentami „Zwrot VAT dla podróżnych”* za I kwartał 2017 r. oraz II kwartał 2017 r., które obejmowały m.in. analizę skuteczności kontroli wywozu towarów oraz rodzaj i skalę stwierdzanych nieprawidłowości, w tym m.in. całkowitego lub częściowego braku towarów oraz ilości handlowych. Zastępca Naczelnika LUCS, przekazując ww. *Raporty* do Delegatur LUCS<sup>55</sup>, wskazywał, że w niektórych OC brak było nieprawidłowości w kategorii „ilości handlowe”. Raporty były wykonywane, jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, z inicjatywy własnej od 2016 r., na potrzeby kadry kierowniczej LUCS (wcześniej Izby Celnej w Białej Podlaskiej). Raport za II kwartał 2017 r. był ostatnim tego typu raportem.

(akta kontroli tom VIII str. 10-11, 32-59)

Inne analizy Działu CGP dotyczyły m.in. obrotu elektroniką oraz efektów kontroli w związku z obniżeniem minimalnego poziomu kontroli dokumentów Tax Free (do 11% od 1 stycznia 2019 r.). Z porównania danych za okresy od stycznia do maja 2018 r. i 2019 r. wynikało, że pomimo wprowadzenia na Ukrainie od 1 stycznia 2018 r. ograniczeń ilościowych i wartościowych dla towarów<sup>56</sup> *zwiększyła się liczba podróżnych, którzy przewóz towarów w ramach Tax Free traktują jako stałe źródło dochodu*. Jednocześnie poziom kontroli przez funkcjonariuszy SCS nie uległ zmniejszeniu i przekraczał 18%<sup>57</sup>, natomiast zauważalnie spadła skuteczność kontroli (z 1,17% do 0,75%). Stwierdzanymi nieprawidłowościami w ww. okresie był całkowity lub częściowy brak towaru, a nie nieprawidłowości w zakresie ilości handlowych i wywozu w stanie nienaruszonym.

(akta kontroli tom I str. 19, 30-41, tom VIII str. 163, 177-189)

W okresie objętym kontrolą NIK nie powoływano na poziomie LUCS zespołów, których przedmiotem byłyby zagadnienia związane z Tax Free. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, ryzyko nieprawidłowości, wynikające z danych z systemu ZVdP, kształtowało się na niskim poziomie (w okresie 1.01.2017 r.-30.06.2019 r. zaledwie 0,94% rewizji ujawniało nieprawidłowości). Przy braku informacji zewnętrznych o nieprawidłowościach, uwzględniając stan niedoborów kadrowych i konieczność zaangażowania funkcjonariuszy do kontroli na kierunku przywozowym (przemysł towarów akcyzowych), ww. ryzyko uznano za akceptowalne.

(akta kontroli tom I str. 297)

**2.1.2.** Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że poza wnioskiem OCD w Dorohusku o zmianę obowiązujących w Urzędzie regulacji wewnętrznych<sup>58</sup> kierownicy OC nie postulowali o zmianę procedur lub przepisów, nie informowali też o problemach w funkcjonowaniu Tax Free. W styczniu 2018 r. LUCS przekazał do IAS w Lublinie<sup>59</sup> postulaty wprowadzenia obowiązku dokonywania szczegółowych opisów towarów na dokumentach Tax Free, jednoznacznie identyfikujących towar, wypełniania tych dokumentów w całości w formie maszynowej (wydruk komputerowy), a także nałożenia na sprzedawców obowiązku sprawdzania, czy towary sprzedawane podróżnym nie naruszają ograniczeń, co do ilości handlowych.

(akta kontroli tom I str. 309-311, tom VIII str. 8-9)

<sup>55</sup> Pismo z 15 maja 2017 r. nr 308000-CGP.903.12.2017.KR oraz pismo z 25 lipca 2017 r. nr 308000-CGP.903.12.20176.2339.

<sup>56</sup> Ograniczenia te dotyczyły możliwości bezcłowego wwozu towarów o wartości do 500 EUR i wadze do 50 kg przez lądowe pg wyłącznie przez osoby, które były nieobecne na Ukrainie powyżej 24 godzin i przekroczyły granicę nie częściej niż raz w ciągu 72 godzin. Dla osób, które nie spełniały ww. warunku, limit na bezcłowy wwóz towarów ograniczony został do 50 EUR.

<sup>57</sup> W okresie styczeń-maj 2019 r. w 10 OC – od 14,19% (OC w Koroszczyźnie) do 91,53% (OC w Dorohusku).

<sup>58</sup> Tj. Decyzji nr 27/2017 Naczelnika LUCS z dnia 11 sierpnia 2017 r.

<sup>59</sup> Pismo z 11 stycznia 2018 r. nr DC12.0723.7.2018.

Ustalenia kontroli NIK wykazały, że podległe jednostki zgłaszały w latach 2017-2019 (I połowa) problemy i postulaty, które dotyczyły m.in.: doprecyzowania pojęcia ilości handlowych towaru, również w kontekście częstotliwości wywozu oraz bagażu osobistego; wprowadzenia ograniczenia kwotowego dla towarów w większej ilości; wyłączenia ww. procedury do wywozu towarów używanych; doprecyzowania zasad potwierdzania lub odmowy potwierdzenia wywozu towarów przez cudzoziemców posiadających zezwolenie na pobyt stały, zapewnienia dostępu dla funkcjonariuszy dokonujących odpraw w ramach Tax Free do pełnej historii podróznego, odejścia od losowości kontroli. Naczelnik LUCS był również informowany przez swojego Zastępcę nadzorującego Delegaturę LUCS w Lublinie o przyjętych przez OCD w Dorohusku od połowy grudnia 2017 r. rozwiązaniach, których wprowadzenie było możliwe na poziomie OC, bez konieczności zmiany przepisów prawa. Rozwiązania te zakładały m.in. rozpoczęcie czynności w ramach kontroli celno-skarbowej na stanowisku rewidenta (a nie rejestratora) i poddawanie wstępnym oględzinom 100% wywożonego towaru. Ponadto Zastępca Naczelnika LUCS nadzorujący Delegaturę LUCS w Zamościu informował o zaobserwowanym w okolicach pg procederze polegającym na odbiorze przez podróżnych z Ukrainy towaru wprost z pojazdów ciężarowych wraz z dokumentami Tax Free, które były wypełniane odręcznie najprawdopodobniej przez samych podróżnych.

Z kolei zgłaszane przez podległe jednostki postulaty dotyczące zmian w eksploatowanym systemie informatycznym ZVdP, np.: utworzenia okna dialogowego z historią odpraw Tax Free podróznego (również z danymi z innych pg)<sup>60</sup> były, w ocenie Działu CGP z 2017 r., nieuzasadnione, *ponieważ nieakceptowalna jest sytuacja, gdzie funkcjonariusz musi dokonywać sam analizy poszczególnych wcześniejszych wpisów*<sup>61</sup>. Natomiast w 2018 r. Naczelnik LUCS wskazał w piśmie do Dyrektora IAS w Lublinie<sup>62</sup> na brak funkcjonalności w systemie, która *w prosty i szybki sposób umożliwiłaby sprawdzenie historii danego podróznego*. Na pytanie NIK czym była spowodowana zmiana ww. stanowiska, Zastępca Naczelnika LUCS stwierdził (w piśmie z 14 listopada 2019 r.), że aktualne pozostają wyjaśnienia, że funkcjonariusz na granicy ma ograniczać ocenę charakteru zgłaszanego towaru *wyłącznie do aktualnego zgłoszenia*, natomiast w kolejnym piśmie (z 29 listopada 2019 r.) poinformował o podjęciu działań w celu nadania funkcjonariuszom w pg rozszerzonych uprawnień w systemie ZVdP na potrzeby sprawdzania częstotliwości wywozu towarów przez danego podróznego.

(akta kontroli tom IV str. 414-465, tom V str. 5, 10, 30-31, 40-41, 94, 97-102, 147, 157-158, 188-214, 218, 257-264, 268-270, 297-309, 312-322, 333, 352-353, 407-439, tom VIII str. 130-141)

Naczelnik LUCS, pomimo identyfikacji problemów z obsługą i wykorzystaniem danych w systemie ZVdP (np. brak informacji o każdej pozycji towarowej, czy odrębnego okna przeznaczonego na numer rejestracyjny pojazdu lub obowiązku wpisywania tego numeru w przypadku każdego rejestrowanego dokumentu), nie wnioskował o zmiany w funkcjonującym systemie, gdyż – jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS – nałożyłoby to dodatkowe czynności na funkcjonariuszy i zwiększyłoby czas rejestracji dokumentów Tax Free. Wskazał przy tym na brak precyzyjnych wytycznych dotyczących oceny charakteru wywożonego towaru (ilości/przeznaczenie handlowe). Natomiast na potrzeby prac prowadzonych przez

<sup>60</sup> Postulat zgłoszony przez OCD w Dorohusku (pismo z 9 czerwca 2017 r. nr 302060.902.20.2017.KB).

<sup>61</sup> Pismo z 27 czerwca 2017 r. nr 308000-CGP.041.41.2017.1420.

<sup>62</sup> Pismo z 21 marca 2018 r. nr 308000-CGP.4022.69.2018.2038.

Zespół Projektowy<sup>63</sup>, Naczelnik LUCS zgłaszał postulaty wprowadzenia rozwiązań w nowym systemie ZVdP, powodujących m.in.: automatyczne kierowanie do kontroli podróźnych posiadających karty stałego pobytu, informowanie o wywozie w danym pojeździe w ciągu ostatnich 12 godzin towarów wraz z dokumentami Tax Free, wprowadzenie dedykowanego pola numerowi rejestracyjnemu pojazdu oraz możliwości tworzenia raportu dla danego podróźnego odnośnie do wywożenia określonego rodzaju towarów (co przysłużyłoby się ocenie pod kątem ilości handlowych).

(akta kontroli tom IV str. 414-465, tom VIII str. 8, 15-16, 142-155, 165)

Kierownicy granicznych OC wprowadzali różne rozwiązania mające przeciwdziałać zidentyfikowanemu problemom. Działania obejmowały m.in. dokonywanie każdorazowych oględzin towaru (OCD w Dorohusku), stosowanie specjalnych pieczęci przez rewidentów (OCD w Dorohusku), weryfikację masy pojazdu z towarem i kierowanie pojazdu na wagę statyczną w przypadku podejrzenia przekroczenia dopuszczalnej masy całkowitej (OC w Hrebennem), raportowanie o możliwości zawyżenia wartości towaru (OC w Hrebennem).

(akta kontroli tom V str. 10, 98-102, 147, 158, 188-193, 269-270, tom VIII str. 361)

**2.1.3.** W marcu 2017 r. do LUCS wpłynęły dwa pisma Ministerstwa Finansów<sup>64</sup>, w których podniesiona została kwestia ilości handlowych (przeznaczenia handlowego) towaru wywożonego w procedurze Tax Free w kontekście eksportu towarów, do którego zastosowanie powinny mieć przepisy celne, a także wykorzystywania systemu Tax Free do popełniania oszustw podatkowych typu karuzelowego (szersze informacje nt. tego typu oszustwa zawiera pkt 3.2.1. niniejszego wystąpienia). Ministerstwo sygnalizowało, iż system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter<sup>65</sup>. Podkreślało, iż definicja bagażu osobistego (art. 56 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>66</sup>) wskazuje, iż przewożone towary nie mogą mieć przeznaczenia handlowego. Ministerstwo Finansów podkreśliło przy tym rolę organu celnego związaną z potwierdzaniem wywozu towarów przez podróźnych w ramach systemu Tax Free i konieczność realizacji jego obowiązków w taki sposób, by nie dochodziło do wypaczenia istniejącej w obrębie UE procedury zwrotu ptu. Kwestia wywozu towarów w ramach Tax Free w większych ilościach była przedmiotem również wcześniejszych wytycznych Ministerstwa Finansów (z 2014 r.<sup>67</sup>), zgodnie z którymi obowiązki organu celnego związane z potwierdzaniem wywozu towarów przez podróźnych nie mogą być rozpatrywane w oderwaniu od całości systemu. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, podległe OC nadal stosują ww. wytyczne.

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił też, że pismo Ministerstwa Finansów z 28 lutego 2017 r. nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 *nie definiuje mierników, wg których można określić jednoznacznie, zgodnie z literą prawa i linią orzecznictw, czy wywożone przez podróźnego na dokumencie Tax Free towary, posiadają charter handlowy lub wskazują na ich handlowe przeznaczenie. Niemniej jednak Naczelnik LUCS posiadał wiedzę na temat skali zjawiska, o którym mowa w ww. piśmie poprzez raporty ze wzmożonych działań kontrolnych.* Liczba

<sup>63</sup> Zespół został powołany do realizacji Projektu Tax Free – PUESC.P4.6 w ramach Programu Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).

<sup>64</sup> Pisma z 28 lutego 2017 r.: nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 oraz nr PT2.8143.14.2017.BDDF.71.

<sup>65</sup> Odnotowano wyroki sądów administracyjnych: I SA/Kr 1620/15, I FSK 1222/11, I SA/Rz 403/15.

<sup>66</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm. Dalej: *uptu*.

<sup>67</sup> Pismo nr PT2/0680/171/584/SJK/14/RD93240 przesłane do wiadomości m.in. Izby Celnej w Białej Podlaskiej przy piśmie z 17 października 2014 r. nr CP5/0681/143/BKQ/14/1042.



dokumentów, wobec których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie ilości handlowych podczas tych działań stanowiła do 0,44% przyjętych dokumentów.

Nieprawidłowości w zakresie „ilości handlowych” ujawniło w 2017 r. wyłącznie pięć<sup>68</sup> z dziesięciu OC obsługujących ruch podróźnych w systemie Tax Free, przy czym zwrócenie uwagi przez Naczelnika LUCS na ww. kwestię przyniosło efekt tylko w OC w Hrebennem, który w I kw. 2017 r. nie ujawnił żadnego tego typu przypadku, zaś w II kw. 2017 r. ujawnił takich przypadków 106. Ponadto ujawnienia w zakresie ilości handlowych w trakcie wzmożonych działań kontrolnych (prowadzonych w okresie objętym kontrolą NIK) dokonywane były wyłącznie przez OCD w Dorohusku i OC w Hrebennem. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, skala występowania nieprawidłowości była monitorowana poprzez badanie wyników kontroli prowadzonych w trakcie wyznaczonych trzech służb w kwartale, *nieprawidłowości w zakresie ilości handlowych nie były stwierdzane przez wszystkie OC ze względu na specyfikę pg oraz znikome prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości, natomiast zaznaczył, że wszyscy funkcjonariusze w trakcie odprawy dokonują oceny pod kątem ewentualnego handlowego przeznaczenia takich towarów, bowiem powtórne kontrole nie wykazały nieprawidłowości w tym zakresie.*

(akta kontroli tom IV str. 25-47, tom VIII str. 119-141, 336-337, 359-360)

W czerwcu 2017 r. przekazano do dwóch jednostek organizacyjnych zalecenia kierownika Działu CGP<sup>69</sup>, aby dokonywana przez funkcjonariuszy SCS ocena charakteru wywożonego towaru (handlowy lub niehandlowy) dotyczyła wyłącznie aktualnego zgłoszenia. Natomiast, mając na uwadze, że o wywozie towarów na przeznaczenie handlowe może świadczyć też cykliczny wywóz towarów przez jednego podróźnego, Naczelnik LUCS w grudniu 2017 r. skierował do naczelników US województwa lubelskiego oraz Zastępców Naczelnika LUCS nadzorujących pionów orzecznictwa i kontroli celno-skarbowej (CZNK-1 i CZNK-2) prośbę o zaproponowanie rozwiązań, działań lub współpracy w zakresie kontroli i wymiany informacji, jakie mogłyby być wprowadzone na poziomie LUCS w celu m.in. zwiększenia efektów w eliminowaniu zjawiska wykorzystywania wywozu towarów w ilościach handlowych w ramach Tax Free. Na ww. pismo odpowiedzieli naczelnicy dwóch US, z których jeden (Naczelnik US w Łukowie) podał, że na terenie jego właściwości problem Tax Free jest marginalny, natomiast Naczelnik US w Radzynie Podlaskim stwierdził, że *efektywna współpraca pomiędzy służbami skarbowymi winna polegać na centralnej analizie danych i informacji, które ze wskazaniem nieprawidłowości przekazywane byłyby na poziom lokalny.* Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że brak udzielenia odpowiedzi przez pozostałe US świadczył o tym, że *urzędy te nie mają możliwości podjęcia współpracy, która wspierałaby funkcjonariuszy SCS na granicy. Z uwagi na powyższe poprzestano na dotychczasowych zasadach oceny charakteru zgłaszanego towaru, co nie wymagało akceptacji Dyrektora IAS w Lublinie.* Poinformował też, że komórki kontrolne z pionów CZNK-1 i CZNK-2 nie zgłaszały propozycji, gdyż *nie posiadają uprawnień do prowadzenia kontroli (weryfikacji) dokumentów Tax Free w konfrontacji z wywożonym przez podróźnego towarem.* Natomiast, jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, powyższa tematyka była przedmiotem prac Ministerstwa Finansów nad uszczelnianiem systemu dotyczącego zwrotu ptu dla

<sup>68</sup> Dane na podstawie *Raportów z obrotu towarowego za dokumentami „Zwrot VAT dla podróźnych”* za I i II kwartał 2017 r. – pisma z 15 maja 2017 r. nr 308000-CGP.903.12.2017.KR i z 25 lipca 2017 r. nr 308000-CGP.903.12.2017.2339: OCD w Terespolu (II kw. 2017 r. – dwa przypadki), OCD w Dorohusku (I kw. 2017 r. – 106 przypadków, II kw. 2017 r. – 248 przypadków), OC w Hrebennem (II kw. 2017 r. – 106 przypadków), OC w Zosinie (I kw. 2017 r. – osiem przypadków, II kw. 2017 r. – jeden przypadek) oraz OC w Dolhobyczowie (I kw. 2017 r. – 6 przypadków, II kw. 2017 r. – 11 przypadków).

<sup>69</sup> Przekazane Delegaturze LUCS w Zamościu oraz OCD w Dorohusku.

podróżnych (m.in. spotkania robocze w Ministerstwie Finansów, w których uczestniczyli przedstawiciele LUCS odbywały się w styczniu i marcu 2018 r.).

(akta kontroli tom IV str. 25-43, 414-465, tom VIII str. 12-13, 111-141)

W marcu 2018 r. do Naczelnika LUCS wpłynęła informacja IAS w Łodzi o mechanizmie oszustwa podatkowego polegającego na dostawie w procedurze Tax Free hurtowych ilości towarów<sup>70</sup>. Naczelnik LUCS, po zasięgnięciu z podległych granicznych OC informacji o możliwości sprawdzania czy podróżny wywozi towar w ilościach hurtowych poprzez częste (np. codzienne) wywożenie towaru, w piśmie do IAS w Lublinie podał, że na podstawie danych dotyczących kontroli prowadzonych przez podległe OC (porównywano I i II połowy 2016 r. i 2017 r.) zwiększyła się liczba ujawnianych nieprawidłowości dotyczących charakteru handlowego towarów, jednak problemem był brak jednoznacznych wyjaśnień dotyczących ilości handlowych oraz brak w systemie *funkcjonalności, która w prosty i szybki sposób umożliwiłaby sprawdzenie historii danego podróżnego*.

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 48-73)

W związku z ww. pismem IAS w Łodzi Naczelnik LUCS skierował do naczelników US województwa lubelskiego oraz Zastępców Naczelnika LUCS nadzorujących pionier orzecznictwa i kontroli celno-skarbowej (CZNIK-1 i CZNIK-2) kolejne pismo<sup>71</sup> z prośbą o przekazywanie do LUCS informacji uzyskanych podczas kontroli lub z własnych analiz o podróżnych i/lub sprzedawcach wykorzystujących procedurę Tax Free do wywozu towaru w ilościach handlowych, w celu ukierunkowania kontroli wywozu. Wśród udzielonych przez naczelników US odpowiedzi były informacje dotyczące zidentyfikowania przypadków wywozu towarów o charakterze handlowym<sup>72</sup>. Jak wyjaśnił Naczelnik LUCS *uzyskane z US informacje nie miały wpływu na stosowane procedury, w związku z czym nie wymagało to informowania Dyrektora IAS*.

Jedynie w przypadku dwóch informacji Naczelnika US w Białej Podlaskiej założone zostały zastrzeżenia w systemie ZVdP, podobnie jak np. w 2017 r. na wniosek Naczelnika US w Chełmie<sup>73</sup>. Natomiast w przypadku pozostałych informacji takie zastrzeżenia nie zostały założone z uwagi na zaprzestanie lub znaczne ograniczenie sprzedaży w ramach Tax Free albo ze względu na zbyt małą liczbę danych we wniosku. Ponadto w wyniku analizy informacji Naczelnika US w Białej Podlaskiej z lipca 2019 r. (dotyczącej jednego sprzedawcy i pięciu podróżnych) nie wprowadzono do systemu zastrzeżeń, gdyż – jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS – *ww. pismo nie zawierało danych dających podstawę do odmowy potwierdzenia wywozu z uwagi na charakter handlowy* i zwrócono się do Naczelnika ww. US *o informację w zakresie szczegółowych danych dotyczących ilości danego towaru*. NIK zauważa, że sprzedawca, o którym mowa w ww. piśmie z lipca 2019 r., był podmiotem kontrolowanym wcześniej przez Naczelnika LUCS i został zidentyfikowany jako uczestnik oszustw „karuzelowych”. W okresie objętym kontrolą NIK zostały wydane wobec niego dwie decyzje, z których jedna na dzień 5 listopada 2019 r. była prawomocna (por. pkt 3.2.1. niniejszego wystąpienia). Ponadto trzech podróżni wymienieni w ww. piśmie Naczelnika US w Białej Podlaskiej ujęci zostali w przygotowanym w związku z kontrolą NIK zestawieniu 30 podróżnych, którzy w latach 2017-2019 (I połowa) dokonali przez pg pozostające we właściwości

<sup>70</sup> Kontrola podatkowa prowadzona była w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z kapitałem w wysokości 5 tys. złotych wniesionym przez obywateli Ukrainy.

<sup>71</sup> Pismo z 20 marca 2018 r. nr 308000-CGP.4022.69.2018.2017.

<sup>72</sup> Pisma Naczelników US: w Białej Podlaskiej (z maja i czerwca 2018 r. dotyczące dwóch sprzedawców), w Hrubieszowie (z marca 2018 r. dotyczące ośmiu sprzedawców), Trzeciego US w Lublinie (z kwietnia 2018 r. dotyczące jednego sprzedawcy) oraz w Tomaszowie Lubelskim (z kwietnia 2018 r. dotyczące dziewięciu sprzedawców).

<sup>73</sup> Wniosek z marca 2017 r. dotyczył jednego sprzedawcy.

Naczelnika LUCS wywozu towarów o największej wartości, co opisano poniżej, zaś jeden z nich wymieniony był w uzasadnieniu jednej decyzji wydanej wobec ww. sprzedawcy, a także w dwóch decyzjach wydanych wobec innego podatnika ptu, uczestniczącego w systemie Tax Free, który również został zidentyfikowany jako „broker”<sup>74</sup> w oszustwach „karuzelowych” (co opisano w pkt 3.2.1. wystąpienia).

(akta kontroli tom IV str. 74-99, tom VI str. 87, 213, 291-398, 721, 724-730, tom VII str. 49-50, tom VIII str. 13-14, 343)

Ministerstwo Finansów w powołanym wyżej drugim piśmie (nr PT2.8143.14.2017.BDDF.71) zwróciło się o poinformowanie sprzedawców uczestniczących w systemie Tax Free, że w przypadku sprzedaży w ramach tego systemu towarów w ilościach wskazujących na przeznaczenie handlowe, wywóz takich towarów nie będzie potwierdzany na dokumentach Tax Free. W kwietniu 2019 r. Naczelnik LUCS skierował do ośmiu sprzedawców (czterech z Tomaszowa Lubelskiego oraz po jednym z Lublina, Lubyczy Królewskiej, Przemyśla i Warszawy) pisma, które miały na celu zwrócenie uwagi sprzedawcom na ewentualne obowiązki związane z wyprowadzaniem towarów poza obszar celny UE, wynikające z art. 263-277 unijnego kodeksu celnego<sup>75</sup>. Była to inicjatywa własna LUCS i miała charakter sondażowy, jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS.

(akta kontroli tom IV str. 100-109, tom VIII str. 14)

Na poziomie LUCS nie przeprowadzono udokumentowanych analiz wskazywanej przez Ministerstwo Finansów i sądy administracyjne częstotliwości przekraczania granicy przez podróżnych, która miałyby na celu zidentyfikowanie osób przewożących towar w ilościach handlowych i/lub w sposób częstotliwy, ponieważ, jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS, *sama częstotliwość przekraczania granicy, bez informacji o nazwach wywożonych towarów, nie daje podstaw do jednoznacznej identyfikacji, czy jest to wywóz towarów w ilościach handlowych. Zidentyfikowanie osób często przekraczających granicę nie byłoby wystarczającą podstawą do odmowy potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free.*

(akta kontroli tom VIII str. 337)

Na poziomie lokalnym weryfikację częstotliwości wywozu towarów przez podróżnych w systemie Tax Free prowadzono z własnej inicjatywy w OC w Hrebennem. Z uwagi na ograniczenia w dostępie funkcjonariuszy pełniących służbę w OC do danych z systemu ZVdP, analiza za miesiące kwiecień-czerwiec 2019 r. przeprowadzona została 8 lipca 2019 r. wyłącznie na podstawie dokumentów zarejestrowanych w OC w Hrebennem<sup>76</sup>. Kierownik ww. OC wyjaśnił, że nie przypomina sobie, aby tego typu analiza została przekazana przez IAS w Białymstoku (administrators systemu) oraz, że – jego zdaniem – analizy takie *powinny być przeprowadzane na poziomie wyższym* (np. naczelnika UCS). Kierownik ww. OC podał, że osiem dni po przeprowadzeniu ww. analizy dokonano weryfikacji skuteczności wprowadzonych

<sup>74</sup> W mechanizmie tego rodzaju nadużycia wyróżnia się następujące ogniwa, działające na terenie kraju, w którym dochodzi do wyludzenia ptu: „znikający podatnik” (tzw. słup) – podmiot zarejestrowany na potrzeby ptu, który potencjalnie prowadzi działalność gospodarczą, nabywa (lub utrzymuje, że nabywa) towary bez zapłaty ptu, a następnie dokonuje dostawy tych towarów, naliczając ptu, ale nie odprowadza kwot podatku należnego do budżetu państwa; „bufor” – podmiot pośredniczący pomiędzy „znikającym podatnikiem” a „realizującym zyski”, co do zasady wywiązuje się ze zobowiązań podatkowych, realizuje niewielką marżę z tytułu udziału w transakcjach; „broker” – podmiot, który dokonuje nabycia od „bufora”, a następnie dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub innej dostawy bez obciążenia ptu (eksport, sprzedaż na rzecz podróżnych) i dzięki zastosowaniu stawki 0% podatnik ten występuje o zwrot nienależnego ptu i w sposób nieuprawniony pomniejsza swoje zobowiązanie podatkowe (dokonuje *de facto* odliczenia podatku, który na początkowym etapie nie został zapłacony przez „znikającego podatnika”).

<sup>75</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) – Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, str. 1, ze zm.

<sup>76</sup> Pismo z dnia 8 lipca 2019 r. nr 303020.5034.314.2019.1.MO.

do systemu zastrzeżeń. Ośmiu podróżnych przekroczyło w tym czasie (8-16 lipca 2019 r.) granicę przez pg w Hrebennem, deklarując wywóz towarów. W odniesieniu do pięciu podróżnych przeprowadzone rewizje towaru zakończyły się wynikiem „nieprawidłowość”, z uwagi na ilości lub handlowy charakter wywozu towaru, w przypadku dwóch podróżnych odmówiono potwierdzenia rachunku ze względu na częstotliwość wywożenia towaru, natomiast wobec jednego podróżnego funkcjonariusze nie stwierdzili, aby wywóz miał charakter handlowy<sup>77</sup>.

Ten sam OC pismem z 29 maja 2017 r. poinformował Zastępcę Naczelnika LUCS o zidentyfikowaniu przypadków, w których te same osoby (pięciu podróżnych) systematycznie (około dwa razy w tygodniu) wywoziły w ramach Tax Free produkty branży stomatologicznej, co rodziło wątpliwości, czy – z uwagi na częstotliwość i asortyment – towary mogą zostać potraktowane jako nabyte na użytek własny (wszystkie rachunki zostały wystawione przez tego samego sprzedawcę). Pomimo tych uwag, funkcjonariusze SCS nie odmawiali w każdym przypadku potwierdzenia wywozu takiego towaru – np. w odniesieniu do jednego z podróżnych dla czterech rachunków dotyczących zakupu artykułów stomatologicznych lub dentystycznych za łączną kwotę 11,4 tys. zł uznano, że wywóz towaru ma przeznaczenie handlowe, podczas gdy wobec 13 innych rachunków, dotyczących towaru z tego samego asortymentu (za łącznie 43,3 tys. zł), nabytego w większości (12) od tego samego sprzedawcy za podobną (lub wyższą) cenę wywóz traktowano jako pozbawiony tych cech (rewizje nie stwierdzały nieprawidłowości).

Kierownicy oddziałów celnych LUCS zwracali uwagę na duże problemy w określaniu przez funkcjonariuszy SCS, przy braku jednoznacznych wytycznych, czy dany wywóz towarów nosi znamiona wywozu do celów handlowych. Potwierdzają to też wyniki analizy NIK, przeprowadzonej na próbie dziesięciu podróżnych, którzy przekraczali granicę przez pg w Hrebennem i Terespolu. W obu tych oddziałach dochodziło do sytuacji, gdy jeden rachunek, dotyczący towaru z konkretnego asortymentu był kwestionowany, natomiast inny – dotyczący zbliżonego asortymentu i wartości towaru – w innym dniu nie był kwestionowany przez funkcjonariuszy SCS (niezależnie, czy rachunek był skierowany do rewizji, czy też nie)<sup>78</sup>.

(akta kontroli tom IV str. 24, tom V str. 440-493, tom VII str. 209-365, 395-514)

Kierownik Działu CGP wyjaśnił, że system ZVdP nie umożliwiał wygenerowania raportu, pozwalającego na dokonanie szybkiej analizy w celu zidentyfikowania osób, które w dłuższym okresie dokonały wywozu towarów, o wysokiej łącznej wartości, przez pg pozostające we właściwości Urzędu. Możliwe było wygenerowanie raportów, a następnie ich eksport do pliku programu Excel, celem ustalenia łącznej wartości towarów przewiezionych przez poszczególne osoby, jednak raporty takie mogły każdorazowo obejmować maksymalnie 20 tys. pozycji, podczas gdy liczba rachunków w latach 2017-2019 (I połowa) sięgała prawie 4 mln, stąd eksport takich danych byłby czasochłonny i obejmował ponad 200 plików wynikowych.

(akta kontroli tom I str. 87, 89-90)

Na potrzeby kontroli NIK, LUCS uzyskał z IAS w Białymstoku zestawienie 30 podróżnych, dla których suma wartości dokumentów Tax Free, zarejestrowanych<sup>79</sup> w systemie ZVdP w latach 2017-2019 (I połowa), była

<sup>77</sup> Łącznie, w pięciu spośród 19 wszystkich przypadków uruchomienia się zastrzeżeń nie stwierdzono handlowego wywozu towarów.

<sup>78</sup> W większości przypadków poszczególne rachunki obejmowały towary o wartości nieprzekraczającej 3-4 tys. zł. Wyjątek dotyczył podróżnego M. L. W dniu 16.11.2017 r. funkcjonariusze OC w Hrebennem uznali, że dokonywał on wywozu towaru (lunety do broni palnej, pocisków i łusek) o wartości 57,4 tys. zł o przeznaczeniu handlowym, zaś dwa dni później uznali, że kolejny wywóz towaru o podobnym asortymencie (sztucer, luneta, łuski, pociski) i wartości (54,0 tys. zł) nie ma takiego charakteru.

<sup>79</sup> Przez OC pozostające we właściwości LUCS.

największa. Łączna wartość tych dokumentów wynosiła 69 261,2 tys. zł, z czego dla poszczególnych podróżnych – od 1 681,9 tys. zł do 5 847,8 tys. zł (średnio 2 308,7 tys. zł). Różna była liczba przedstawionych przez nich w tym okresie rachunków Tax Free – od 326 do 3 473 – oraz ich średnia wartość jednostkowa: od 1 011 zł do 5 692 zł.

Przeprowadzona przez NIK analiza wykazała, że spośród 28 435 rachunków przedstawionych przez ww. podróżnych, w przypadku 7 479 (tj. 26,30%) funkcjonariusze SCS przeprowadzili rewizje towarów; nieprawidłowości stwierdzili jedynie w 16 przypadkach (0,06%) – w dziewięciu podróżny nie okazał całego lub części towaru ujętego na rachunku, w trzech – niespełniona została zasada nienaruszalności towaru (został on zamontowany), a jedynie w czterech ustalenia rewizji wskazały na handlowy charakter przewozu<sup>80</sup>.

Badaniem, na podstawie wydruków z Rejestru rachunków systemu ZVdP, objęto rachunki Tax Free wystawione dla poszczególnych ww. osób przez różnych sprzedawców (uwzględniono jedynie towar wywieziony z terytorium RP oraz kontrahentów z wprowadzonymi do systemu numerami NIP)<sup>81</sup>. Stwierdzono, że podróżni często przekraczali granicę RP, wywożąc towary w procedurze Tax Free: połowa z nich – z przeciętną częstotliwością raz na cztery-pięć dni, 14 (46,7%) – co dwa-trzy dni, natomiast jeden – częściej, niż co 1,5 doby<sup>82</sup>. Częstotliwość przekroczeń, uwzględniająca fakt, iż niektóre osoby jednego dnia wielokrotnie wywoziły towary, a ponadto nie wszystkie podróżowały przez cały okres objęty analizą, była jeszcze wyższa<sup>83</sup> – średnia częstotliwość wywozu towarów kształtowała się na poziomie raz na trzy dni, przy czym dla poszczególnych podróżnych wskaźnik ten wynosił od jednego wywozu na 0,9 doby<sup>84</sup> do jednego na 4,9 doby<sup>85</sup>. W odniesieniu do 25 z 30 osób występowały przypadki dokonywania wielokrotnych wywozów w niektóre dni (przy czym u siedmiu zdarzały się wywozy trzy razy w ciągu jednej doby)<sup>86</sup>.

---

<sup>80</sup> Wszystkie zostały stwierdzone przez funkcjonariuszy OCD w Dorohusku. 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 z zakupu sprzętu AGD (o łącznej wartości 5,7 tys. zł).

<sup>81</sup> Nie uwzględniono zatem: 16 rachunków, w przypadku których funkcjonariusze SCS stwierdzili nieprawidłowości i nie potwierdzili wywozu towarów, a także 16 innych rachunków, dla których brak było nr NIP sprzedawcy. Ponadto dla wszystkich 30 dokumentów, na których wartość towaru wyrażona była na wydrukach z systemu w walucie obcej (euro) przeliczono tę wartość na złotówki wg średniego kursu NBP z dnia prowadzenia analizy, tj. 28.10.2019 r. (1 EUR = 4,2732 PLN). Wydruki z rejestru rachunków zostały wygenerowane wg danych osobowych podróżnego (imienia, nazwiska, daty urodzenia), mogły więc nie objąć niektórych wpisów, zawierających błędy w danych osobowych. Otrzymana w powyższy sposób wartość rachunków Tax Free 69 244,3 tys. zł była zbliżona do podanej wyżej w wystąpieniu sumarycznej wartości 69 261,2 tys. zł (występująca różnica -0,02% nie miała istotnego wpływu na wyniki analizy). Dalsza szczegółowa analiza, przytoczona w wystąpieniu pokontrolnym, opierała się na danych z raportów indywidualnych (rachunkach o łącznej wartości 69 244,3 tys. zł).

<sup>82</sup> W okresie 1.01.2017 r. – 30.06.2019 r. (910 dni) podróżni przedstawili dokumenty Tax Free w różnych dniach – dla poszczególnych osób było to od 178 do 624 dni. Średni odstęp pomiędzy datami przekroczeń z dokumentami Tax Free (liczony jako iloraz: liczby dni badanego okresu oraz liczby różnych dat, w jakich podróżny przedstawił rachunki Tax Free) wynosił od 1,5 do 5,1 doby.

<sup>83</sup> W okresie 1.01.2017 r. – 30.06.2019 r. odstęp pomiędzy pierwszą i ostatnią datą, w których dla danego podróżnego zarejestrowano rachunki Tax Free wynosił od 771 do 909 dni. Poszczególne osoby od 183 do 1 040 razy wywoziły przy tym towar w ramach Tax Free. Średni odstęp czasu (liczony jako iloraz: liczby dni pomiędzy pierwszą i ostatnią datą, w których dla danego podróżnego zarejestrowano rachunki oraz liczby odrębnych wywozów towarów za rachunkami Tax Free) wynosił od 0,9 do 4,9 doby; średnio 3,0.

<sup>84</sup> Rekordzista w 907 dni wywiózł towary 1 040 razy, przy czym w 346 dniach miały miejsce dwukrotne wywozy towarów, natomiast w 35 dniach – trzykrotne.

<sup>85</sup> Z analizowanych 30 osób: jedna wywoziła towar w ramach Tax Free częściej niż raz na dobę (0,9), dla sześciu wskaźnik ten mieścił się w przedziale: 1,0-1,9, dla siedmiu – w przedziale 2,0-2,9, dla dziewięciu – 3,0-3,9, zaś dla siedmiu – 4,0-4,9.

<sup>86</sup> Dla 30 podróżnych zidentyfikowano łącznie 1 220 dat z wielokrotnymi wywozami (z czego w 77 doszło do trzykrotnych wywozów w ciągu jednego dnia).

Różna była średnia wartość rachunków, przedstawionych jednego dnia przez podróżnych – dla poszczególnych osób wynosiła od 4 098 zł do 18 161 zł. Największe łączne wartości rachunków Tax Free, jakie poszczególne osoby przedstawiły w jednej dacie, kształtowały się na poziomie od 12 826 zł do 85 709 zł.

(akta kontroli tom VII str. 47-58, 69-75, 573, 589)

Jedną z przyczyn nieprowadzenia przez LUCS analiz częstotliwości wywożenia towaru przez poszczególnych podróżnych pod kątem oceny, czy łączna ilość, rodzaj i wartość towaru nie wskazywały na jego handlowe przeznaczenie, miał być – zdaniem Zastępcy Naczelnika LUCS – fakt, iż w przypadku wywozu przez podróżnego towarów różnego rodzaju, funkcjonariusze często rejestrowali rachunek, wybierając asortyment towaru na podstawie towaru wiodącego. Sama częstotliwość przekraczania granicy, bez informacji o nazwach wywożonych towarów, nie dawała podstaw do jednoznacznej identyfikacji, czy był to wywóz towarów w ilościach handlowych.

(akta kontroli tom VII str. 65-66, 92-93)

Wyniki dokonanego przez NIK badania rachunków wskazują, iż w niektórych sytuacjach już sam asortyment towarów, przy dużej częstotliwości przekraczania granicy, wskazywał na wywóz towarów w celach zarobkowych. Stwierdzono np., że w latach 2017-2019 (I połowa): [1] dwoje podróżnych przedstawiło po kilkanaście-kilkadziesiąt rachunków Tax Free dotyczących zakupu lunet lub lunet sportowych na łączne kwoty odpowiednio: 225,1 tys. zł i 136,0 tys. zł (niemal wszystkie te dokumenty zostały wystawione przez tego samego kontrahenta); [2] cztery osoby przedstawiły rachunki (od ośmiu do 47) dotyczące zakupu telefonów/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); [3] dwaj podróżni przedstawili ponad stukrotnie (jeden 124, drugi – 345) 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).

(akta kontroli tom VII str. 69-75)

Szczegółowa analiza, przeprowadzona przez NIK na próbie trzech podróżnych, którzy w ramach procedury Tax Free dokonali w ww. okresie wywozu towarów o największej wartości (od 3,4 mln zł do 5,8 mln zł), wykazała, że dochodziło do sytuacji, gdy przy konkretnym przekroczeniu granicy:

- dana osoba przedstawiała rachunki Tax Free z podanymi różnymi numerami identyfikacyjnymi (maksymalnie trzema) 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, natomiast 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<sup>87</sup>.

Przywołane okoliczności wskazują, że dochodziło do sztucznego dzielenia towaru, przez osoby przekraczające granicę, na mniejsze partie, w celu uniknięcia zarzutu, iż towar przewożony jest w ilościach handlowych lub z przeznaczeniem handlowym

<sup>87</sup> Przy czym czas od momentu odprawy przez SG (wg systemu ZAOiL) do zarejestrowania ostatniej partii towarów przez funkcjonariuszy SCS sięgał trzech godzin.

(innym sposobem służącym do osiągnięcia tego celu było przewożenie jednym samochodem towaru z tego samego asortymentu, podzielonego na rachunki wystawione na osoby wspólnie podróżujące)<sup>88</sup>. Kilkugodzinne przebywanie podróżnego w strefie odprawy celnej mogło służyć wykazaniu, że kolejne partie towaru, przewożone w różnych pojazdach (innych od środka transportu, którym podróżny przekraczał granicę) zostały przedstawione organowi celnemu przez podróżnego w trakcie jednego wyjazdu jako bagaż osobisty podróżnego.

(akta kontroli tom VII str. 47-60, 69-75)

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że sytuacje, w których podróżni przedstawiali jednocześnie dokumenty Tax Free zawierające różne numery paszportów lub innych dowodów tożsamości podróżnego, były sporadyczne. Podał, że OC (poza drogowym pg w Koroszczyńce obsługującym ruch samochodów ciężarowych) nie dysponowały systemami rejestrującymi wjazd i wyjazd podróżnego oraz czas jego przebywania na terenie pg po zakończeniu kontroli celno-skarbowej. Zapisy obrazu z kamer monitoringu, umożliwiające ewentualne ustalenie czasu opuszczenia pg przez pojazd, którym przekraczał granicę podróżny, były przechowywane przez różne okresy (od 14 dni do dwóch miesięcy). Dodał również, że OC nie posiadały wiedzy o przypadkach nieuzasadnionego przebywania podróżnych w strefie odpraw SCS po zakończeniu czynności związanych z procedurą Tax Free, wskazywały natomiast, że w niektórych sytuacjach, przy dużym natężeniu ruchu i niedostatecznej obsadzie kadrowej, czas od momentu zakończenia odprawy granicznej do zarejestrowania dokumentów Tax Free może wynosić powyżej dwóch godzin. Działo się tak w szczególności przy: uruchomieniu się zastrzeżenia systemowego, konieczności dokonania dodatkowych czynności, związanych np. z postępowaniem mandatowym prowadzonym wobec podróżnego, potrzebie przeprowadzenia konsultacji z kierownikiem zmiany SCS lub kierownikiem ekipy kontrolerskiej SG, skorzystaniu przez podróżnego z kantoru.

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że funkcjonariusze SCS nie mieli obowiązku weryfikowania, jakim pojazdem podróżny poruszał się przed i w trakcie odprawy. Z uwagi na to, że przepisy dotyczące procedury zwrotu podatku podróżnym nie regulują definicji bagażu osobistego, o którym mowa w art. 126 ust. 1 uptu, dokonując potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free posługiwano się definicją bagażu osobistego zawartą w art. 56 ust. 5 tej ustawy<sup>89</sup>. Przepisy prawa celnego<sup>90</sup> definiowały „bagaż” jako wszelkie towary przewożone jakimkolwiek środkiem transportu w związku z podróżą osoby fizycznej. Żadne przepisy nie określały, że bagaż osobisty podróżnego może znajdować się wyłącznie w pojeździe, którym ten podróżuje. Zasadnicze znaczenie w zakresie prawidłowości realizacji procedury Tax Free miała fizyczna obecność podróżnego oraz przedstawienie towaru. Mogły zatem występować sytuacje, w których towar będący bagażem osobistym podróżnego był przewożony w innym pojeździe, niż ten którym poruszał się sam podróżny. Ponadto, z uwagi na obowiązujące technologie odpraw (opcjonalność obsługi przez jednego funkcjonariusza pojazdów i osób z więcej niż jednego pasa), możliwe było zarejestrowanie dokumentów jednego podróżnego w określonym odstępie czasowym.

(akta kontroli tom VII str. 61-66, 76-89)

<sup>88</sup> Przypadek taki stwierdzono w trakcie przeprowadzonych oględzin na przejściu granicznym w Hrebennem.

<sup>89</sup> W myśl tego przepisu 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 przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz.

<sup>90</sup> Art. 1 pkt 5 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 1, ze zm.).

Obowiązujące w LUCS procedury nie przewidywały obowiązku identyfikowania przypadków przewożenia towaru innym pojazdem i przeprowadzenia obligatoryjnych rewizji, pozwalających na zweryfikowanie, kto jest właścicielem towaru oraz czy inne osoby podróżujące tym pojazdem również nie zadeklarowały wywozu tego samego towaru. Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że w systemie ZVdP brak jest funkcjonalności, która w prosty sposób pozwalałaby funkcjonariuszowi zidentyfikować wszystkie dokumenty zarejestrowane w odniesieniu do konkretnego pojazdu (z uwagi na istniejącą infrastrukturę, obciążenie pracą i dużą liczbę dokumentów Tax Free, bieżące wychwytywanie takich przypadków było niemożliwe). Jego zdaniem, na poszczególnych pg sytuacje takie nie występowały, bądź należały do rzadkości.

(akta kontroli tom VII str. 62, 82)

Wyniki porównania numerów rejestracyjnych pojazdów, jakimi poruszali się trzej podróżni objęci próbą badaną przez NIK, a jakie zostały wprowadzone do systemów ZAOiL (użytkowanego przez SG) i ZVdP (przez SCS), wykazały, że skala występujących rozbieżności była znaczna i tylko częściowo mogła wynikać z omyłek we wprowadzaniu danych<sup>91</sup>. Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że funkcjonariuszom SCS zapewniono możliwość dostępu do systemu ZAOiL od końca 2018 r. W Urzędzie nie dokonywano analiz zmierzających do ustalenia przyczyn występowania rozbieżności w numerach rejestracyjnych pojazdów, wprowadzanych do obu ww. systemów, z uwagi na fakt, iż obowiązujące procedury nakładały na pracowników OC obowiązek wpisywania takich danych wyłącznie w przypadku dokumentów Tax Free skierowanych do rewizji. W związku z powyższym prowadzenie analiz, opartych na danych wpisywanych fakultatywnie w pole *Uwagi*, wydawało się być niezasadne.

NIK zauważa, że spośród 28 435 rachunków przedstawionych przez 30 podróżnych, w odniesieniu do 24 521 (86,2%) wpisy w systemie ZVdP zawierały informacje o numerze rejestracyjnym pojazdu, mimo że tylko 5 963 wpisów (24,1%) dotyczyło rachunków skierowanych do rewizji, tj. przypadków, w których podanie danych było obowiązkowe<sup>92</sup>. Numery rejestracyjne pojazdów stanowią cenne informacje dla potrzeb potencjalnych analiz prowadzonych pod kątem częstotliwości, skali i sposobu wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, a także oceny rzetelności działań podejmowanych przez funkcjonariuszy SCS.

(akta kontroli tom VII str. 62-63, 69-75, 86)

W zakresie trzech podróżnych NIK dokonała porównania danych z systemu ZVdP z danymi systemu ZAOiL, wykorzystywanego przez SG. Wyniki porównania wykazały rozbieżności – w szczególności odnoszące się do podróżnego, który wywiózł towar o największej łącznej wartości i przekraczał granicę zawsze przez drogowe pg w Dorohusku. Różnice te dotyczyły zarówno numerów rejestracyjnych

---

<sup>91</sup> Przykładowo, w przypadku podróżnego, który wywiózł towary o największej łącznej wartości, jedynie dla 1 301 rachunków (tj. 54,7% wszystkich) o wartości 3 375 022,66 zł (57,7%) zachodziła pełna zbieżność nr rejestracyjnych pojazdów, wskazanych w obu systemach. W przypadku 194 rachunków (8,2% wszystkich przedstawionych przez niego) o wartości 408 153,48 zł (7,0% wszystkich) numery pojazdów podane w obu systemach różniły się jednym znakiem, a w 98 kolejnych (4,1%) o wartości 229 153,27 zł (3,9%) – dwoma znakami. W przypadku co trzeciego rachunku Tax Free (786) rozbieżności te były większe (dotyczyło to rachunków o łącznej wartości 1 835 360,01 zł) – co oznacza, że w tych przypadkach błędy miały większy zasięg, bądź podane numery były prawidłowe, jednak towar był przewożony innym samochodem, niż pojazd którym podróżny przekraczał granicę wg SG.

<sup>92</sup> Zgodnie z treścią Polecenie nr 6 Dyrektora Izby Celnej w Białej Podlaskiej z dnia 4 lutego 2014 r. w sprawie zasad rejestrowania i rewizji towarów wywożonych poza obszar celný Unii Europejskiej na podstawie dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” (dalej: *Polecenie nr 6 z 4 lutego 2014 r.*) oraz Decyzji nr 27/2017 Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej z dnia 11 sierpnia 2017 r. w sprawie zasad rejestrowania i rewizji towarów wywożonych poza obszar celný Unii Europejskiej na podstawie dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” (dalej: *Decyzja nr 27/2017*).



pojazdów (co opisano wyżej w wystąpieniu), jak też czasu przeprowadzenia odpraw granicznych i kontroli celno-skarbowych. Wstępna analiza wskazywała na sytuacje, w których w 2017 r. w systemie ZVdP funkcjonariusze SCS zarejestrowali dokumenty Tax Free jeszcze zanim w systemie ZAOiL odnotowano przekroczenie granicy przez podróżnego na kierunku wyjazdowym (różnice sięgały 10 minut). W dwóch dniach zarejestrowano w systemie ZVdP trzy rachunki Tax Free na łączne kwoty 18,6 tys. zł i 81,63 euro, podczas gdy wg ZAOiL osoba ta nie przekraczała wówczas granicy RP (żaden z rachunków nie był przy tym skierowany do rewizji). W jednym dniu zarejestrowano natomiast osiem rachunków Tax Free na łączną kwotę 20,0 tys. zł w momencie, gdy – według systemu ZAOiL – ww. podróżny przekraczał granicę RP na kierunku wjazdowym innym pojazdem (żaden z rachunków nie był przy tym skierowany do rewizji).

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że w 2017 r. ze względu na ograniczone zasoby kadrowe oddziału i łączenie zadań na stanowiskach, funkcjonariusz SCS pełniący m.in. obowiązki rewidenta nie nadzorował stale przemieszczania się pojazdów i podróżnych na pasach odpraw Tax Free. Numer rejestracyjny pojazdu był wówczas wpisywany przez rejestratora w systemie ZVdP na podstawie dowodu rejestracyjnego przedłożonego przez podróżnego. W związku z wprowadzonym od grudnia 2017 r. w OCD w Dorohusku obowiązkiem przeprowadzania każdorazowych oględzin towaru, a tym samym rozpoczynanie czynności odprawy od stanowiska rewidenta kontrolującego sytuację na pasach odpraw Tax Free, wyeliminowane zostały sytuacje sprzyjające nadużyciom ze strony podróżnych, w tym zgłaszania innego niż faktyczny numeru rejestracyjny pojazdu. Wyjaśniając przyczyny większości z pozostałych rozbieżności, Zastępca Naczelnika LUCS przytoczył dane z systemu SOC-O sugerujące, że występujące różnice były prawdopodobnie skutkiem nieprawidłowych danych wprowadzonych do systemu ZAOiL; na jednej ze służb nocnych kierownik zmiany SCS odnotował w książce służby problemy z systemem informatycznym SG. Zastępca Naczelnika LUCS zaznaczył też, że czasy odpraw przypisane w systemach SG i SCS nie były ze sobą weryfikowane zarówno pod kątem zgodności, jak i korelacji z czasem rzeczywistym. Zdaniem NIK, Naczelnik LUCS w ramach nadzoru nad funkcjonowaniem systemu Tax Free i oceny rzetelności działań funkcjonariuszy SCS powinien wykorzystywać wszystkie dostępne dane, w tym pochodzące z systemów ZVdP i ZAOiL, wyjaśniając ewentualne przypadki rozbieżności pomiędzy informacjami ujętymi w obu tych systemach.

(akta kontroli tom IV str. 363, 419, tom V str. 188-189, tom VII str. 86-89, 194-208)

Spośród 30 podróżnych poddanych przez NIK analizie trzy osoby objęte zostały, ustanowionymi w okresie od 1 stycznia 2017 r. do dnia kontroli (21 listopada 2019 r.) w systemie ZVdP, zastrzeżeniami: w jednym przypadku odbyło się to w trakcie kontroli NIK i zastrzeżenie nie aktywowało się (osoba nie przekroczyła granicy z rachunkami Tax Free), natomiast w dwóch przypadkach zastrzeżenia wprowadzono w 2017 r. Jedno zastrzeżenie aktywowało się jeden raz (jeden rachunek na kwotę 2,9 tys. zł), drugie – 17 razy (17 rachunków na łączną kwotę 99,2 tys. zł); żadna z przeprowadzonych rewizji nie wykazała nieprawidłowości.

(akta kontroli tom VII str. 383-394)

**2.2.1.** W okresie objętym kontrolą NIK obowiązywały zasady rejestrowania i rewizji towarów wywożonych poza obszar celny UE na podstawie dokumentów Tax Free określone: Poleceniem nr 6 Dyrektora Izby Celnej z 4 lutego 2014 r. (zmienionym poleceniem nr 19 z dnia 31 grudnia 2015 r.), a następnie Decyzją nr 27/2017 Naczelnika LUCS. Powyższe dokumenty określały m.in. obowiązek wprowadzania do systemu ZVdP Moduł R-30 wszystkich dokumentów Tax Free wystawionych

na terytorium UE (tj. krajowych i zagranicznych)<sup>93</sup>, wykorzystywania Modułu Analizy Ryzyka do typowania rachunków do kontroli, tryb postępowania na stanowiskach rejestratora i rewidenta, w tym podejmowania kontroli w związku z zastrzeżeniem w systemie, odstępowania od podjęcia kontroli zleconych, sposobu opisywania wyników kontroli oraz wypełniania informacji w zakresie numeru rejestracyjnego pojazdu, którym przewożony był towar objęty rewizją.

Do bieżącego monitorowania i określania zasad typowania dokumentów do kontroli zobowiązani byli, zgodnie z § 4 ust. 1 Decyzji nr 27/2017, Zastępcy Naczelnika LUCS nadzorujący Delegatury LUCS w: Białej Podlaskiej, Lublinie i Zamościu, którzy wydawali na tej podstawie polecenia podległym OC.

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 111-119)

Do 20 lipca 2017 r. obowiązywały ponadto *Procedury rewizji celnej towarów wyprawdzanych za dokumentami „Zwrot VAT dla podróżnych” wykonywanych przez komórki UDZR i/lub UKWR<sup>94</sup>*, których stosowanie uległo zawieszeniu w związku z koniecznością zaangażowania funkcjonariuszy SCS ww. komórek w inne zadania. Do dnia kontroli NIK (10 października 2019 r.) działań, prowadzonych na podstawie ww. procedury nie wznowiono.

(akta kontroli tom IV str. 139-145, tom VIII str. 10, 27-31, 341, 348-350)

Naczelnik LUCS opracowywał i przekazywał do Delegatur (w celu poinformowania OC) wytyczne, dotyczące w szczególności:

a) przypadków legitymowania się przez podróżnego kartą stałego pobytu – zgodnie z opinią prawną (przekazaną Delegaturom LUCS w sierpniu 2019 r.) funkcjonariusz SCS z samego faktu posiadania przez podróżnego karty pobytu (nawet uprawniającej do podjęcia legalnego zatrudnienia) nie mógł domniemywać, iż podróżny legitymuje się miejscem zamieszkania na terenie UE.

W Urzędzie nie zachowano przy tym jednolitego podejścia do takich przypadków, gdyż na dzień kontroli NIK (14 listopada 2019 r.) nadal obowiązywały polecenia kierowników dwóch OC<sup>95</sup>, stosownie do których podróżnym legitymującym się kartą stałego pobytu nie przysługiwał zwrot ptu, a funkcjonariusze nie powinni im potwierdzać wywozu towarów. Polecenia te miały swoje źródło w stanowisku Wydziału Kontroli Izby Celnej w Białej Podlaskiej z lutego 2017 r., zgodnie z którym organ celny w przypadku posiadania wiedzy, że podróżny posiada kartę stałego pobytu nie powinien potwierdzać dokumentu Tax Free<sup>96</sup>. Kopia ww. pisma umieszczona była na tablicy w OC w Hrebennem, co ustalono w trakcie oględzin. Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że w związku z interpretacją prawną z 2019 r. oraz poleceniami kierowników ww. OC planowane jest wprowadzenie wytycznych ujednolicających odprawę podróżnych posiadających kartę stałego pobytu;

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 166, 229, 247-271, tom VII str. 551, tom VIII str. 338)

b) korzystania z procedury Tax Free przez dyplomatów – zgodnie z opinią prawną (przekazaną Delegaturom LUCS w lutym 2019 r.) dyplomata, który w ramach

<sup>93</sup> Polecenie w tym zakresie obowiązywało od 1 stycznia 2016 r.

<sup>94</sup> Stosowanie tych procedur, wprowadzone pismem Izby Celnej w Białej Podlaskiej z 28 stycznia 2016 r. (zmienione pismem z 4 marca 2016 r. oraz z 13 października 2016 r. – do kontroli wyznaczone tylko komórki UDZR), zostało zawieszono przez Naczelnika LUCS pismem z 20 lipca 2017 r. Komórka UDZR – komórka ds. dozoru, komórka UKWR – komórka ds. kontroli wewnętrznej.

<sup>95</sup> Polecenia Kierownika OC w Dołhobyczowie nr 4/2018 z 31 stycznia 2018 r. oraz polecenie Kierownika OC w Sławatyczach nr 301070.5030.4.2018 z dnia 8 listopada 2018 r.

<sup>96</sup> Stanowisko zostało sporządzone wobec braku stanowiska Ministerstwa Finansów w związku ze zgłoszoną w październiku 2016 r. rozbieżnością stanowisk Izby Skarbowej w Lublinie (zdaniem której samo wydanie karty, na wniosek zainteresowanego, powoduje dobrowolną rezygnację z bycia podróżnym w rozumieniu przepisów o Tax Free) i Izby Celnej w Białej Podlaskiej (zdaniem której cudzoziemiec posiadający kartę pobytu nie będzie posiadał miejsca zamieszkania na terenie RP i tym samym będzie miał do niego zastosowanie art. 126 uptu).

procedury Tax Free przedstawi dokument tożsamości potwierdzający miejsce zamieszkania w kraju trzecim, uprawniony był, przy spełnieniu pozostałych wymogów ustawowych, skorzystać z prawa do otrzymania zwrotu ptu.;

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 272-274, tom VIII str. 331-332, 338)

c) raportowania przez OC o przypadkach stwierdzanych nieprawidłowości, w tym braku towaru wykazanego na dokumentach Tax Free – polecenie przesyłania ww. informacji do właściwych US (oraz do wiadomości Działu CGP) zostało przekazane w piśmie z 11 września 2017 r.;

(akta kontroli tom II str. 365, tom VIII str. 339)

d) minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w procesie obsługi dokumentów Tax Free przez funkcjonariuszy SCS – w LUCS obowiązywała zasada, jak określono, „wielu oczu”, zgodnie z którą rewizja celna nie mogła być wykonywana przez tę samą osobę, która dokonała rejestracji danego dokumentu Tax Free, co określały: Polecenie nr 6 z 4 lutego 2014 r. (ze zmianami wprowadzonymi Poleceniem nr 19 z 31 grudnia 2015 r.) oraz Decyzja nr 27/2017. Ponadto określono, że stanowiskami służby, które bezwzględnie podlegają losowaniu, są stanowiska m.in. rejestracji danych oraz kontroli dokumentów, pojazdów, towarów i osób. Wykorzystanie funkcjonalności „Losowanie funkcjonariuszy na stanowiska służby” w systemie SPD-EKS regulowały w okresie objętym kontrolą NIK odrębne dokumenty<sup>97</sup>.

Dodatkowo, Naczelnik LUCS poleceniem z 4 kwietnia 2018 r. nr 308000-CGW.093.8.2018 zobowiązał kierowników OC i kierowników zmian do przeprowadzania kontroli funkcjonalnych pod kątem zachowań korupcyjnych. Weryfikacja realizacji ww. polecenia dokonana została w maju 2018 r. W okresie od wydania ww. polecenia do dnia 10 maja 2018 r. w OC przeprowadzono łącznie 109 kontroli funkcjonalnych, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości. Zastępca Naczelnika LUCS poinformował, że planuje się, aktualizując Decyzję nr 27/2017, zobowiązać kierowników do wykonywania powtórnych kontroli.

(akta kontroli tom IV str. 232-245, tom VIII str. 339-340)

Do zadań Referatu Wsparcia i Koordynacji Kontroli na Granicy Państwa (CGW) należało od 25 kwietnia 2018 r., zgodnie z Regulaminem organizacyjnym LUCS<sup>98</sup>, ocenianie wykorzystania monitoringu wizyjnego w analizie ryzyka i kontroli. Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS, zadanie to miało polegać na sporządzaniu półrocznych raportów z wykorzystania monitoringu wizyjnego w obszarach m.in. dozoru, kontroli oraz analizy ryzyka na podstawie danych z systemu SPD-EKS, jednak analizy takie nie były przeprowadzane, z powodu braku aktualnych uregulowań wewnętrznych, określających w sposób szczegółowy zakres zadań poszczególnych komórek organizacyjnych i osób w tym obszarze. Opracowany projekt zarządzenia w sprawie zasad funkcjonowania systemu monitoringu w LUCS został przekazany do IAS w Lublinie w kwietniu 2018 r. Do 6 listopada 2019 r. zarządzenie w ww. sprawie nie zostało wydane.

W ocenie Naczelnika LUCS, wykorzystanie monitoringu wizyjnego w czynnościach związanych z potwierdzaniem wywozu towarów w ramach Tax Free było celowe, ponieważ m.in. ograniczało zachowania niepożądane oraz pomagało w sprawowaniu przez kierowników zmian bieżącej kontroli nad ruchem na pg.

<sup>97</sup> Polecenie nr 1 Dyrektora Izby Celnej w Białej Podlaskiej z 4 marca 2016 r. (ze zmianami wprowadzonymi Poleceniem nr 14 z 22 grudnia 2016 r.) oraz Decyzja nr 7/2017 Naczelnika LUCS z 7 czerwca 2017 r. (ze zmianami wprowadzonymi Decyzją nr 11/2019 z dnia 10 kwietnia 2019 r.) – dalej: *Decyzja nr 7/2017*.

<sup>98</sup> Zadanie zostało wpisane do § 18 pkt 6 Regulaminu organizacyjnego LUCS Zarządzeniem nr 21/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 11 kwietnia 2018 r. Aktualne na dzień rozpoczęcia kontroli NIK Zarządzenie nr 49/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 28 sierpnia 2019 r. nie wprowadzało zmian w ww. zakresie.

W okresie objętym kontrolą NIK w OC Port Lotniczy Lublin ujawniony został, z wykorzystaniem monitoringu wizyjnego, przypadek oddalenia się podróżnego, po dokonanych potwierdzeniu dokumentów Tax Free, poza teren lotniska. W systemie ZVdP anulowano potwierdzone dokumenty, zaś na sprawcę czynu zabronionego, który działał w sposób przemyślany i świadomy (co potwierdziły nagrania z kamer), nałożono mandat karny.

Zgodnie z wyjaśnieniami kierowników 10 OC, w celu minimalizacji zjawisk korupcyjnych m.in. stanowiska są obsadzone w wyniku losowania, sprawowany jest bieżący nadzór kierowników zmian oraz powtórne kontrole, a także wykorzystywany monitoring wizyjny, jednak jakość wyświetlanego obrazu nie jest zadowalająca;

(akta kontroli tom I str. 313, tom III str. 365-392, 538, 586, tom V str. 5-6, 11, 41, 91-93, 98, 147, 158, 218, 270, 333, 353)

e) wytyczne dotyczące pożądanego/minimalnego udziału skontrolowanych dokumentów Tax Free pod względem zgodności wywożonego towaru (kontrole fizyczne towarów) – szczegółowe informacje na ten temat zawiera pkt 2.2.2. niniejszego wystąpienia;

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 309-350)

f) wytyczne odnoszące się do postępowania w przypadku wywozu towarów o wysokiej wartości – w LUCS wprowadzono zastrzeżenie, które obligowało funkcjonariuszy SCS do wykonywania dokumentacji fotograficznej towaru i kopii dokumentu Tax Free w przypadku wywozu towaru o wartości powyżej określonego progu. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, planowane jest ujęcie w aktualizowanej Decyzji nr 27/2017 zapisu obligującego funkcjonariuszy do informowania kierownika zmiany o wywozie towarów o wartości powyżej ustalonego progu kwotowego.

(akta kontroli tom IV str. 14-16, tom VIII str. 340)

Naczelnik LUCS udzielał podległym jednostkom również wyjaśnień w zakresie m.in: [1] miejsca zamieszkania podróżnego – zgodnie z opinią prawną (przekazaną Delegaturom LUCS w listopadzie 2018 r.), w sytuacji, gdy dane z dokumentu Tax Free i dokumentu stwierdzającego tożsamość są zgodne, funkcjonariusz potwierdza wywóz towarów niezależnie od wiedzy na temat faktycznego miejsca zamieszkania podróżnego; [2] przypadków posługiwania się przez podróżnego innym dokumentem tożsamości niż ten, który wpisany został na dokumencie Tax Free lub braku kompletności danych na dokumencie Tax Free – uznanych za istotne wady formalne dokumentów Tax Free, które powinny skutkować odmową potwierdzenia przez funkcjonariusza wywozu towarów; [3] podróżnych będących osobami małoletnimi; [4] niezgodności dat umieszczonych na paragonie (fakturze) i na dokumencie Tax Free – w ocenie Naczelnika LUCS ww. niezgodność nie mogła być podstawą odmowy potwierdzenia wywozu towarów.

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 110, 275-300)

W LUCS 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. Działania Naczelnika LUCS w tym zakresie polegały na przesłaniu podległym jednostkom wspomnianego pisma Ministerstwa Finansów z 28 lutego 2017 r. nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 i przypomnieniu o jego treści w maju i lipcu 2017 r.

(akta kontroli tom VIII str. 32, 54, 337)

W Urzędzie nie funkcjonowały również wytyczne, określające jednolity sposób analizy danych historycznych – będących w posiadaniu LUCS i dotyczących częstotliwości wywozu przez danego podróżnego towarów – pod kątem

stwierdzenia, czy wywóz nosi znamiona działalności handlowej (co wyklucza możliwość zastosowania procedury Tax Free). Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że *na chwilę obecną analiza częstotliwości przekraczania granicy przez podróżnych, bez informacji o nazwach wywożonych towarów nie daje podstaw do jednoznacznej identyfikacji czy jest to wywóz towarów w ilościach handlowych. Ponadto wytyczne (pismo Ministerstwa Finansów z 28 lutego 2017 r. – przyp. własny) nie określają, jaka częstotliwość wywozu wskazuje, że jest to wywóz towarów z przeznaczeniem handlowym. Biorąc pod uwagę możliwości obecnego systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, weryfikacja czy dany podróżny wywozi towar z przeznaczeniem handlowym poprzez cykliczne wywożenie danego produktu byłaby nieefektywna. Sytuacja, gdy funkcjonariusz musiałby dokonywać analizy poszczególnych wcześniejszych wpisów zagrażałaby zachowaniu płynności odprawy podróżnych. (...) Aktualnie brak jest precyzyjnych przepisów prawa w powyższym zakresie. Jednakże opierając się na wyrokach NSA<sup>99</sup> z dnia 19 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 683/19, NSA z dnia 9 lipca 2019 r. sygn. akt I FSK 704/19, w przypadku ukształtowania się w tym kierunku linii orzeczniczej odnośnie zdefiniowania charakteru handlowego wywożonych towarów, będzie możliwe podjęcie działań ograniczających cykliczny wywóz towarów.*

Zastępca Naczelnika LUCS podał, że aktualne pozostają wyjaśnienia udzielone kierownikowi OC w Hrebennem<sup>100</sup> oraz kierownikowi OCD w Dorohusku<sup>101</sup>, że ocena charakteru zgłaszanego towaru do odprawy w procedurze Tax Free dotyczy wyłącznie danego (aktualnego) zgłoszenia. Pisma te przedstawiały stanowiska kierownika Działu CGP i nie były konsultowane z Naczelnikiem LUCS oraz Dyrektorem IAS w Lublinie, natomiast *temat weryfikacji ilości handlowej przez funkcjonariuszy na granicy był znany Naczelnikowi LUCS.* Wyjaśnienia udzielone ww. dwóm OC nie były przekazywane do innych OC. W wyjaśnieniach z 29 listopada 2019 r. Zastępca Naczelnika LUCS poinformował, że rozpoczęto prace nad przygotowaniem procedur i wytycznych w zakresie odmów potwierdzania wywozu towarów w ilościach handlowych z uwzględnieniem ww. wyroków z 2019 r., natomiast funkcjonariuszom pracującym na pg nadano rozszerzone uprawnienia do systemu ZVdP, umożliwiające weryfikację częstotliwości wywozu dokonywanego przez danego podróżnego.

(akta kontroli tom VIII str. 14-15, 119-141, 337-338, 344-346, 360-361)

Naczelnik LUCS nie ustalił jednolitych zasad odmów potwierdzania wywozu towarów w przypadku stwierdzenia częściowego braku towaru, co w niektórych przypadkach powodowało nierówne traktowanie podróżnych (szczegółowo opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”). Różne były również formy potwierdzania odmowy i informowania o niej obcokrajowca (por. pkt 2.3.5. niniejszego wystąpienia).

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że planowane jest ujednoczenie postępowania granicznych OC w zakresie przesłanek odmowy potwierdzenia wywozu towarów oraz jej formy (czy odmowa powinna być odnotowywana wyłącznie na dokumencie Tax Free, czy dodatkowo – w formie odrębnego dokumentu wręczanego podróżnemu). Obowiązujące przepisy prawa nie regulują tej kwestii.

(akta kontroli tom IV str. 111-119, 216-218, tom V str. 547-548, 550-551, tom VII str. 546-548, tom VIII str. 338-339, 360-366, 368)

Sposób przeprowadzania kontroli towaru pod kątem zgodności jego ilości i wartości z przedstawianymi dokumentami z uwzględnieniem weryfikacji realności wywozu

<sup>99</sup> Naczelny Sąd Administracyjny. Dalej: NSA.

<sup>100</sup> Pismo z 22 czerwca 2017 r. nr 303000-CDP.025.2.2017.GZ

<sup>101</sup> Pismo z 27 czerwca 2017 r. nr 308000-CGP.041.41.2017.1420.

towaru w deklarowanej ilości pojazdem o określonej ładowności nie był przedmiotem wytycznych wewnętrznych, gdyż – jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika LUCS – z uwagi na to, że *sprzedawcy nie mają obowiązku wpisywania na dokumentach Tax Free masy sprzedawanych towarów, niezasadne wydaje się nakładanie na funkcjonariuszy obowiązku weryfikacji realności wywozu pod ww. kątem.*

(akta kontroli tom VIII str. 338)

W LUCS nie było ustalonego jednolitego sposobu raportowania przez OC o stwierdzonych przypadkach wywozu towarów o znikomej wartości, których wartość na dokumentach Tax Free była niewspółmiernie wysoka, w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free. Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że planuje się w tym zakresie rozszerzenie polecenia z 11 września 2017 r., aby obejmowało ono również tego typu przypadki.

(akta kontroli tom VIII str. 339)

Natomiast Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że nie planuje się:

- ustalenia zasad raportowania na temat podejrzeń stosowania dokumentów Tax Free „in blanco” (np. wypełnionych w części pismem maszynowym, w części odręcznym), ponieważ wymagałoby to prowadzenia specjalnego rejestru i byłoby czasochłonne, zaś naczelnik US ma możliwość dokonywania weryfikacji dokumentów w ramach prowadzonych czynności u sprzedawcy;
- wprowadzenia takiej samej kolejności dokonywania przez funkcjonariuszy czynności podczas odprawy w ramach procedury Tax Free, choć jednocześnie *nie wyklucza podjęcia decyzji o ujednoczeniu odpraw np. po uzyskaniu informacji uzasadniającej ujednoczenie.*

Kontrola NIK wykazała występujące różnice w tym zakresie, np. w OCD w Dorohusku przyjęto zasadę, że odprawa towarów wywożonych na podstawie dokumentów Tax Free rozpoczynała się na stanowisku rewidenta<sup>102</sup>, podczas gdy np. w OCD w Terespolu i OC w Hrebennem – na stanowisku rejestratora. NIK zwraca uwagę na wysoką skuteczność kontroli prowadzonych przez OCD w Dorohusku, w porównaniu do innych OC (por. pkt 2.2.2. niniejszego wystąpienia).

(akta kontroli tom IV str. 419, tom V 188-189, tom VIII str. 339-340)

Pismem z 24 maja 2019 r. Dyrektor IAS w Lublinie, w związku ze stwierdzeniem niejednorodności postępowania, polecił Naczelnikowi LUCS dokonanie przeglądu i ujednoczenia, a w razie potrzeby – aktualizacji funkcjonujących w LUCS i podległych OC procedur, poleceń oraz innych wytycznych związanych z procedurą Tax Free (nie został wyznaczony termin wykonania ww. zadania). Wprawdzie Zastępca Naczelnika LUCS w wyjaśnieniach z 10 października 2019 r. podał, że proces przeglądu procedur został zainicjowany już w lutym 2019 r., jednak nie zostało to potwierdzone stosownymi dowodami. W dniu rozpoczęcia kontroli NIK (27 sierpnia 2019 r.) przegląd, o którym mowa wyżej nie zakończył się. W październiku 2019 r. Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że działania związane z przeglądem nadal trwają i sporządził, na prośbę kontrolerów NIK, zestawienie obowiązujących procedur, z których część – w związku z ustaleniami kontroli NIK – wymagała dalszej analizy pod kątem ewentualnej aktualizacji, co potwierdził Zastępca Naczelnika LUCS. Proces aktualizacji, jak też ujednoczenia procedur uzależniony został od zmiany, w pierwszej kolejności, Decyzji nr 27/2017. Do dnia kontroli NIK (14 listopada 2019 r.) ww. dokument nie został zmieniony.

(akta kontroli tom IV str. 246, tom VIII str. 9-10, 17-26, 342)

<sup>102</sup> Pismo OCD w Dorohusku z 28 grudnia 2017 r. nr 302060.116.2017.3.KB.

**2.2.2.** Wywóz towarów w ramach procedury Tax Free podlegał potwierdzeniu na przedstawionym przez podróżnego dokumencie wystawionym przez sprzedawcę. Przystawienie przez funkcjonariusza stempla uwarunkowane było uprzednim sprawdzeniem zgodności danych dotyczących podróżnego z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. W co piątym przypadku zadeklarowanego wywozu funkcjonariusze skorzystali z prawa do przeprowadzenia kontroli towarów; 702 552 dokumenty poddane kontroli w latach 2017-2019 (I połowa) stanowiły 18,2% wszystkich dokumentów Tax Free. Skontrolowane dokumenty dotyczyły towarów o łącznej wartości 934 337,6 tys. zł, co odpowiadało 21,9% wartości wszystkich towarów zadeklarowanych do wywozu w ramach tej procedury.

Skuteczność kontroli<sup>103</sup> wynosiła 0,94%, przy czym w okresie objętym kontrolą NIK wskaźnik ten wykazywał tendencję spadkową (w 2017 r. wynosił 1,11%, w 2018 r. 0,87%, a w I połowie 2019 r. – 0,75%)<sup>104</sup>. Najwyższą skutecznością cechowały się kontrole prowadzone w OCD w Dorohusku (3,77%), OC w Dorohusku (1,95%) i OC w Hrebennem (1,67%), dla pozostałych oddziałów celnych wskaźnik nie przekraczał 0,60%<sup>105</sup>.

Nieprawidłowości były pięciokrotnie częściej stwierdzane przez funkcjonariuszy SCS w pg z Ukrainą, w porównaniu do pg z Białorusią<sup>106</sup>. Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że różnice w skuteczności kontroli wynikały w dużej mierze z ujawnień wywozu towarów w ilościach handlowych<sup>107</sup>, na co wpływ miała m.in. większa – w przypadku Białorusi, niż na Ukrainie – restrykcyjność przepisów określających normy wwozu towarów, co z kolei miało odzwierciedlenie w średniej wartości towarów wywożonych w ramach Tax Free, wynoszącymi dla tych kierunków odpowiednio 803 i 1 271 zł. Ponadto w drogowym pg w Dorohusku rejestrowana była relatywnie niewielka liczba rachunków Tax Free (około 20-krotnie niższa, aniżeli na pg w Terespolu).

(akta kontroli tom I str. 72-73, 83, 244, 304-305, tom VII str. 67, 93)

W latach 2017-2019 (I połowa) najwięcej dokumentów Tax Free zarejestrowali funkcjonariusze OCD w Terespolu i OC w Hrebennem. Analiza przeprowadzona na próbie zmian ze zwiększonym ruchem podróżnych z rachunkami Tax Free<sup>108</sup> wykazała, że miał on – co do zasady – negatywny wpływ na skuteczność kontroli prowadzonych przez SCS. Rewizjami objęto wówczas mniejszy odsetek towarów (w przypadku OCD w Terespolu – 16,2%, przy średniej dla wszystkich zmian w ww. okresie wynoszącej 17,1%; w przypadku OC w Hrebennem – 11,2% przy średniej 13,9%). Rzadziej również ujawniano nieprawidłowości o charakterze finansowym (OCD w Terespolu – „wynikowych” było 0,2% przeprowadzonych

<sup>103</sup> Skuteczność wg definicji stosowanej przez jednostkę kontrolowaną, tj. rozumiana jako udział liczby kontroli dokumentów Tax Free, w których wykryto nieprawidłowości w liczbie skontrolowanych dokumentów Tax Free.

<sup>104</sup> Spośród 266 642 kontroli dokumentów, przeprowadzonych w 2017 r., nieprawidłowości zostały stwierdzone w 2 962 przypadkach. W 2018 r. było to odpowiednio 307 215 oraz 2 660, natomiast w I półroczu 2019 r. – 128 695 oraz 961.

<sup>105</sup> W OC w Zosinie wynosił 0,54%, w OC w Dolhobyczowie – 0,47%, w OC Port Lotniczy Lublin – 0,36%, w OCD w Terespolu – 0,32%, w OC w Koroszczynie – 0,28%, w OC w Sławatyczach – 0,15%, w OC w Terespolu – 0,13%.

<sup>106</sup> Funkcjonariusze z OCD w Dorohusku, OC w Dorohusku, OC w Dolhobyczowie, OC w Hrebennem i OC w Zosinie, obsługujący ruch na granicy z Ukrainą, poddali kontroli 431 273 dokumenty, stwierdzając w 5 838 (1,35%) przypadkach nieprawidłowości. Pracownicy OC w Terespolu, OCD w Terespolu, OC w Koroszczynie i OC w Sławatyczach, obsługujący ruch na granicy z Białorusią, poddali kontroli 269 632 dokumenty, w 739 (0,27%) przypadkach stwierdzili nieprawidłowości. Podane dane nie obejmują OC Port Lotniczy Lublin.

<sup>107</sup> Skuteczność kontroli dla OCD w Dorohusku wynosi 3,77%, natomiast po wyłączeniu nieprawidłowości związanych z ilościami handlowymi – 1,22%; dla OC w Hrebennem – odpowiednio 1,67% i 0,67%.

<sup>108</sup> Badaniem objęto po 10 zmian (odrębnie dla 2017, 2018 i I półroczu 2019 r.), podczas których na tych przejściach potwierdzono najwyższą liczbę dokumentów Tax Free.

rewizji, przy średnim wskaźniku dla ww. okresu wynoszącym 0,3%, w OC w Hrebennem – było to odpowiednio 0,5% przy średnim 1,7%).

(akta kontroli tom I str. 72-73)

Skuteczność kontroli była przedmiotem m.in. sporządzonych przez Dział CGP dwóch *Raportów* (za I i II kwartał 2017 r.), co opisano w pkt 2.1.1. niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli tom VIII str. 11-12)

Naczelnik LUCS koordynował podejmowane na polecenie Ministerstwa Finansów przez podległe OC wzmożone działania kontrolne w zakresie Tax Free. Działania KAS w tym zakresie stanowiły kontynuację akcji kontrolnych prowadzonych przed 1 marca 2017 r.<sup>109</sup>. W związku z ww. akcjami przekazywane były do podległych OC zalecenia dotyczące m.in. obszarów ryzyka oraz minimalnych poziomów kontroli (od 1 stycznia 2019 r. – 11% z możliwością podwyższenia przez każdego kierownika OC). Wyniki ww. działań były przekazywane przez Naczelnika LUCS do Ministerstwa Finansów w formie kwartalnych raportów, których od momentu utworzenia KAS sporządzono 10 (ostatnim, do 10 października 2019 r., był raport za II kwartał 2019 r.). Ministerstwo Finansów przekazywało analizy działań podejmowanych przez cztery IAS (w Białymstoku, Lublinie, Olsztynie i Rzeszowie) i zalecało, w przypadku IAS w Lublinie (Naczelnika LUCS), np. w lipcu 2017 r. podwyższenie poziomu kontroli oraz przeprowadzenie wzmożonych działań kontrolnych na dziewięciu wybranych zmianach.

(akta kontroli tom I str. 304-305, tom IV str. 301-354, tom VIII str. 11-12, 60-109)

W maju 2019 r. prowadzono kontrole dokumentów Tax Free potwierdzających sprzedaż produktów leczniczych ujętych w *Wykazie produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych zagrożonych brakiem dostępności na terytorium RP*<sup>110</sup>, w ramach których sporządzano fotokopie dokumentów Tax Free oraz dokumentów potwierdzających sprzedaż (paragon, faktura). Dokumenty te przekazano – za pośrednictwem IAS w Lublinie – Wojewódzkiemu Inspektorowi Farmaceutycznemu w Lublinie.

(akta kontroli tom VIII str. 165-166, 233-261)

**2.2.3.** Do sierpnia 2017 r. informacje o nieprawidłowościach stwierdzanych w toku kontroli wywozu towarów były przekazywane co miesiąc przez Naczelnika LUCS do IAS w Lublinie, co wynikało z ustaleń dokonanych w lutym 2016 r. pomiędzy Izłą Skarbową w Lublinie, Urzędem Kontroli Skarbowej w Lublinie i Izłą Celną w Białej Podlaskiej.

Do dnia kontroli NIK (17 października 2019 r.) polecenie Naczelnika LUCS z września 2017 r.<sup>111</sup>, dotyczące przekazywania przez OC do US (do wiadomości Działu CGP) informacji o ujawnionych nieprawidłowościach, było aktualne. W okresie objętym kontrolą, Dział CGP przekazał dwie informacje: do US (dotyczącą nieprawidłowości stwierdzonych przez OC w Hrebennem) oraz do Działu CKA (dotyczącą wywozu dwóch zegarków o dużej wartości), trzy OC<sup>112</sup> przekazały cztery informacje do US, natomiast Delegatura LUCS w Lublinie przekazała do Działu CKA jedną informację dotyczącą możliwych nadużyć stwierdzonych

<sup>109</sup> Pisma Ministerstwa Finansów: z 14 grudnia 2015 r. nr CP5.882.10.2015 dot. działań w 2016 r., z 13 grudnia 2016 r. nr CP5.882.119.2016 dot. działań w 2017 r., pismo Szefa KAS z 11 kwietnia 2017 r. nr CP5.892.65.2017, pismo Ministerstwa Finansów z 28 grudnia 2017 r. nr DZP13.K077.34.2017.Z124(1) dot. działań w 2018 r.

<sup>110</sup> Wykazy ustalone były obwieszczeniami Ministra Zdrowia – Dz. Urz. MZ z 2019 r. poz. 26, ze zm. (obowiązywało od 12 marca 2019 r. do 13 maja 2019 r.), Dz. Urz. MZ z 2019 r. poz. 40 (obowiązuje od 14 maja 2019 r.).

<sup>111</sup> Pismo z 11 września 2017 r. nr 308000-CGP.903.1.2017.3799.

<sup>112</sup> OCD w Terespolu, OCD w Dorohusku i OC w Hrebennem.



w związku z kontrolą dokonaną w pociągu osobowym relacji Zdałbunów-Chełm przez funkcjonariusza SCS pełniącego służbę w OC w Dorohusku.

(akta kontroli tom I str. 304, tom II str. 365-376, 563-566, tom IV str. 14-16, tom V str. 6, tom VIII str. 163-165, 190-230)

Z danych przekazanych NIK przez kierowników 10 OC wynikało, że jedynie cztery OC przesłały do US (również spoza województwa lubelskiego) łącznie siedem informacji o nieprawidłowościach<sup>113</sup>. Dotyczyły one m.in.: rozbieżności w wartości towaru pomiędzy paragonem a dokumentem Tax Free, podejrzenia zawyżenia wartości towaru, charakteru przemysłowego towaru, danych w zakresie jednostek miary i ilości towaru, legitymowania się przez podróżnego kartą stałego pobytu, podejrzenia wystawienia dokumentów in blanco i fikcyjnego obrotu towarem.

(akta kontroli tom V str. 6, 12, 42, 98, 148-152, 159, 215-216, 219, 271, 310-311, 323-330, 334, 353)

**2.3.1.** Zasady typowania do kontroli dokumentów Tax Free były określane, zgodnie z § 4 Decyzji nr 27/2017, przez zastępców Naczelnika LUCS nadzorujących Delegatury LUCS, którzy polecali podległym OC uwzględnianie przy kierowaniu do kontroli m.in. wartości towarów, asortymentu, łącznej wartości dokumentów wystawionych na jednego podróżnego lub wywożonych w jednym pojeździe. Ponadto niektórzy kierownicy OC (np. OCD w Terespolu i OC w Hrebennem) wydawali wewnętrzne polecenia dotyczące m.in. informowania kierownika zmiany o wywozie towarów w jednym pojeździe o wartości przekraczającej określony próg kwotowy (OCD w Terespolu) lub trybu postępowania w związku z „ilościami handlowymi” towarów<sup>114</sup> (OC w Hrebennem).

(akta kontroli tom III str. 341, 344, 348-350, 352-364, tom IV str. 146-231, tom V str. 19-24)

**2.3.2.** Oględziny przeprowadzone w trakcie kontroli NIK wykazały, iż dokonywanie odprawy podróżnych przez funkcjonariuszy SCS pełniących służbę na dwóch pg, tj. w OCD w Terespolu i OC w Hrebennem, było zgodne z obowiązującymi na ww. pg technologiami odpraw. Zasadą było przeprowadzanie kontroli celno-skarbowych – już po odprawie granicznej – w kolejności realizacji zadań na stanowiskach: rejestrator, a następnie rewident. Różny jednak był tryb postępowania z dokumentami przedstawianymi przez podróżnych do kontroli granicznej (w szczególności: paszportami) – w OCD w Terespolu podróżni sami przekazywali na stanowisko rejestratora te dokumenty, natomiast w OC w Hrebennem dokumenty były przekazywane na ww. stanowisko przez funkcjonariusza SG. Na stanowiska do obsługi Tax Free funkcjonariusze byli przydzielani w wyniku losowania, tj. zgodnie z Decyzją nr 7/2017, zaś rewizja celna nie była wykonywana przez tę samą osobę, która dokonała rejestracji dokumentu Tax Free. W OC w Hrebennem służbę pełniło dwóch funkcjonariuszy na odrębnych stanowiskach: rejestratora i rewidenta (rewident realizował jednocześnie zadania w ruchu towarowym w zakresie rejestracji zgłoszeń celnych). W OCD w Terespolu dwóch rejestratorów wykonywało jednocześnie obowiązki rewidenta w odniesieniu do dokumentów zarejestrowanych przez drugiego z nich, natomiast w godzinach zwiększonego ruchu (11:00-23:00) funkcję rewidenta przejmował dodatkowy funkcjonariusz. Według Kierowników ww. OC, obsada na tych stanowiskach była zgodna z minimalną obsadą kadrową, jednak w przypadku OCD w Terespolu była zbyt mała w odniesieniu do założeń z modelowego pg (szczególnie w godzinach natężenia ruchu, tj. 11:00-23:00), choć zapewniła płynność odpraw. Kierownik OC w Hrebennem wyjaśnił, że optymalnie byłoby gdyby rewident nie wykonywał innych

<sup>113</sup> OCD w Hrebennem – cztery, OCD w Terespolu, OCD w Dorohusku i OC w Dorohusku – po jednej informacji.

<sup>114</sup> Do polecenia z 22 maja 2017 r. załączony był wzór pisemnej informacji o przyczynach odmowy.

zadań poza rewizją towarów. Konieczność zwiększenia obsady w ww. OC (m.in. w celu niełączenia stanowisk) była rekomendowana w *Raporcie z przeglądu pg* z kwietnia 2018 r. Kierownik OCD w Terespolu w piśmie z marca 2019 r. skierowanym do Działu CGP wskazał, że ww. rekomendacja jest zasadna i oznaczył ją priorytetem „wysoki”.

(akta kontroli tom I str. 313, tom III str. 152-201, 338, tom IV str. 116-119, 239-245, tom VII str. 511-512, 527-529)

Rewizje prowadzone w trakcie oględzin NIK wynikały ze wskazań systemowych oraz z inicjatywy własnej funkcjonariuszy z uwagi na m.in. znajdujące się na dokumentach podpisy podróźnych w miejscach przeznaczonych na potwierdzenie odbioru zwrotu ptu oraz rodzaj asortymentu. W wyniku ww. rewizji stwierdzono m.in. niespełnienie warunku wywozu towarów w stanie nienaruszonym oraz częściowy brak towaru, co skutkowało odmową potwierdzenia wywozu towarów. W jednym z pojazdów przewożony towar z tego samego asortymentu (artykuły spożywcze i higieniczne), ujęty został na sześciu rachunkach wystawionych na trzy osoby wspólnie podróżujące (nie było to kwestionowane).

Infrastruktura na obu pg uniemożliwiała, po kontroli celno-skarbowej, zawrótce przez pojazd i powrót na terytorium RP. Jak wyjaśniali Kierownicy ww. OC strefa po odprawie celnej jest monitorowana, zaś za utrzymanie porządku na pg odpowiedzialna jest SG.

Przyjęta organizacja ruchu w strefie kontroli celno-skarbowej i umożliwienie swobodnego poruszania się po tej strefie podróźnych nie wykluczały możliwości przekazania towaru (szczególnie małej wielkości) innym podróźnym oczekującym na odprawę, co potwierdzali w wyjaśnieniach funkcjonariusze pracujący na tych pg. Kierownicy ww. OC wyjaśniali, że po odprawie kierowca i podróźny obowiązani są wyjechać ze strefy odpraw, zaś funkcjonariusze mają obowiązek sprawować nadzór nad podróźnymi w tej strefie. Ustalenia kontroli NIK wykazały, że biorąc pod uwagę zaangażowanie funkcjonariuszy m.in. w czynności związane z obsługą dokumentów w systemie ZVdP nadzór ten był ograniczony. W trakcie oględzin stwierdzono przypadki pozostawiania niektórych podróźnych na terenie pg po odprawie.

Monitoringiem wizyjnym<sup>115</sup> objęte były na terenie obu pg m.in. pasy odpraw Tax Free. Dodatkowo w OCD w Terespolu kamery monitoringu znajdowały się w pawilonie i skierowane były na stanowiska rejestratorów, zaś w OC w Hrebennem monitorowaniu podlegały czynności dokonywane przez rewidenta w Budynku Kontroli Szczegółowej (w pawilonie ze stanowiskiem rejestratora był umieszczony monitor z obrazem z kamery skierowanej na przyległy pas odpraw). Kierownicy zmian w ww. pg mieli zapewniony podgląd na obraz z kamer, co wykorzystywali m.in. w celu właściwej organizacji ruchu i nadzoru nad funkcjonariuszami. W OC w Hrebennem nagrania z kamer przechowywane były przez minimum 30 dni, jak wyjaśnił pracownik tego OC.

(akta kontroli tom VII str. 512, 522-523, 518, 520-521, 529, 533, 535, 540-572)

**2.3.3.** Funkcjonariusze SCS pełniący służbę w dwóch pg wyjaśniali, że weryfikacja wywozu pod kątem ilości/przeznaczenia handlowego towarów jest utrudniona z uwagi na brak m.in. definicji pojęcia „ilość handlowa”, jednoznacznych wytycznych, wiedzy nt. historii odpraw podróźnego, czy brak *aplikacji analizującej i wskazującej takie przypadki*. Ograniczeniem była też konieczność szybkiego dokonywania oceny, która z uwagi na brak wyznaczników była subiektywna, a poszczególne

<sup>115</sup> Systemem monitoringu wizyjnego (wraz z inną infrastrukturą w pg) zarządza, w imieniu Wojewody Lubelskiego, Lubelski Zarząd Obsługi Przejść Granicznych w Chelmie. System ten jest wykorzystywany jest wspólnie przez SG i SCS na potrzeby ww. służb.

przypadki były trudne do zakwalifikowania, m.in. z uwagi na niejednorodność asortymentu lub jego podział na różnych podróżnych, co było trudne do udowodnienia itp.). Kierownik OC w Hrebennem podał, że rejestratorzy w przypadkach wątpliwości dotyczących towaru mają możliwość dokonania sprawdzenia w Internecie, a także konsultacji z funkcjonariuszami o większym doświadczeniu oraz kierownikiem zmiany.

Jak wyjaśniali funkcjonariusze, w OCD w Terespolu nie występowały (lub występowały sporadycznie) przypadki jednorazowego wywozu np. kilkudziesięciu sztuk danego towaru, z uwagi na ograniczenia obowiązujące na Białorusi, natomiast występują podróżni, którzy podróżują cyklicznie i wywóz przez nich towarów mógł mieć charakter handlowy.

(akta kontroli tom VII str. 513, 516-517, 519-520, 529-535)

**2.3.4.** Funkcjonariusze SCS dokonywali kontroli fizycznej towarów wskutek uruchomienia zastrzeżeń systemowych bądź z własnej inicjatywy, najczęściej – osoby pełniącej funkcję rejestratora. Jak wykazały ustalenia kontroli szczegółowej, na dwóch pg, za obsługę których odpowiadały OCD w Terespolu i OC w Hrebennem, wyjątki od tej zasady były rzadkie: na pierwszym pg w kontrolowanym okresie odstąpiono od kontroli 43 rachunków (dotyczących towarów o łącznej wartości 28,3 tys. zł, 2,1 tys. euro i 180,0 tys. forintów), na drugim – 20 rachunków z towarami o wartości 27,5 tys. zł. Na odstępianie od rewizji zgodę wyrazili kierownicy zmian, stosownie do regulacji § 6 ust. 1 Polecenia nr 6 z 4 lutego 2014 r. i § 8 ust. 1 i 2 Decyzji nr 27/2017. Głównymi przyczynami odstępiania od rewizji były błędy w rejestracji rachunku, omyłkowe skierowanie do kontroli, gdy podróżni nie byli już obecni na terenie OC, odstępianie od kontroli podróżnego należącego do korpusu dyplomatycznego.

(akta kontroli tom VII str. 403, 435)

W związku z zastrzeżeniem Naczelnika LUCS założonym na towary o wartości powyżej określonej kwoty, OC zobowiązane były do rewizji towaru w każdym przypadku uruchomienia ww. zastrzeżenia, sporządzania zdjęć towaru i kopii faktur oraz przesyłania ww. dokumentów do Działu CGP. OCD w Terespolu przekazał stosowne materiały w czerwcu 2018 i lipcu 2019 r.

(akta kontroli tom I str. 300, tom II str. 374-375)

**2.3.5.** Funkcjonariusze OC w 6 583 przypadkach dokonali odmowy potwierdzenia wywozu towaru<sup>116</sup> o łącznej wartości 10 779,7 tys. zł<sup>117</sup>. Najczęstszym powodem było stwierdzenie<sup>118</sup>, że ilość towaru wskazuje na handlowe przeznaczenie – dotyczyło to 3 022 przypadków (tj. 45,9% wszystkich odmów) i towarów o wartości 6 060,9 tys. zł (tj. 56,2% wszystkich); 1 550 odmów (23,5%) wynikało z braku lub częściowego braku towaru o łącznej wartości 1 188,8 tys. zł (11,0%), zaś w pozostałych 2 011 przypadkach (30,5%) przyczyny odmowy potwierdzenia wywozu towarów o wartości 3 530,1 tys. zł (32,7%) były inne (np. posiadanie karty stałego pobytu w UE, błędny numer paszportu lub jego brak na dokumencie Tax Free, brak możliwości identyfikacji towaru, brak podpisu sprzedawcy na dokumencie Tax Free, towar używany, brak dołączonego paragonu do dokumentu Tax Free).

(akta kontroli tom I str. 74, 84-85, tom V str. 352, 407-428, tom VII str. 518)

Brak potwierdzenia wywozu towarów następował również w związku z nieprecyzyjnym opisem towarów na dokumentach Tax Free (OCD w Terespolu), co było przesłanką skierowania w marcu 2017 r. przez Delegaturę LUCS w Białej

<sup>116</sup> Z czego: 2 962 razy w 2017 r., 2 660 w 2018 r. i 961 w I połowie 2019 r.

<sup>117</sup> 5 091,3 tys. zł w 2017 r., 4 346,5 tys. zł w 2018 r., 1 341,9 tys. zł w I połowie 2019 r.

<sup>118</sup> Głównie przez OCD w Dorohusku i OC w Hrebennem oraz w mniejszym stopniu – OCD w Terespolu i OC w Dołhobyczowie.

Podlaskiej wniosku do Białkopodlaskiej Izby Gospodarczej w Białej Podlaskiej o poinformowanie zrzeszonych podmiotów o konieczności dokładnego opisu towaru sprzedawanego w ramach systemu Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 299-300, tom II str. 379)

Co do zasady, odmowa potwierdzenia wywozu towarów następowała poprzez anulowanie stempla „VAT-ZWROT” i pieczęci „Polska-Cło”, umieszczenie na dokumencie adnotacji o powodzie anulowania oraz anulowanie zatwierdzonego dokumentu w systemie ZVdP. Dwa OC (w Hrebennem i Zosinie) przekazywały jednocześnie podróżnemu odrębną pisemną informację o powodach odmowy, zaś w OCD w Dorohusku na dokumencie Tax Free przystawiano dodatkową pieczęć dotyczącą odmowy potwierdzenia wywozu.

(akta kontroli tom IV str. 216-218, tom VII str. 513, 518, tom VIII str. 338, 362-366, 368)

W 2018 r. w OC w Zosinie, pomimo potwierdzenia wywozu towarów, funkcjonariusz naniósł adnotację na dokumencie Tax Free o treści: *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 właściwego miejscowo urzędu skarbowego.* Powyższa czynność była przedmiotem skargi, która została uznana przez Naczelnika LUCS za bezzasadną, o czym zawiadomiono skarżącego pismem z 9 marca 2018 r. nr 308000-CWO.50.13.2018.

(akta kontroli tom IV str. 392-398)

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. złożonych zostało przez podróżnych osiem skarg na czynności materialno-techniczne Naczelnika LUCS, polegające na odmowie potwierdzenia wywozu towarów, z których dwie zostały odrzucone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny<sup>119</sup> w Lublinie z powodu cofnięcia skarg z uwagi na brak środków na uiszczenie kosztów sądowych i opłacenie pełnomocnika (w jednej sprawie) oraz nieustanowienie pełnomocnika do doręczeń mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w RP (w drugiej sprawie)<sup>120</sup>. W pozostałych sześciu sprawach (wszystkie dotyczyły OCD w Dorohusku) WSA w Lublinie oddalił skargi. W wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych, NSA wyrokami z 19 czerwca 2019 r.<sup>121</sup> i 9 lipca 2019 r.<sup>122</sup> oddalił je, stwierdzając m.in., że organ w sposób niebudzący zastrzeżeń ustalił, że przewożona ilość, wartość oraz rodzaj towaru przekraczały potrzeby podróżnego, a także odwoływał się do łącznej ilości transakcji, jakie były dokonywane przez podróżnych, co z kolei wskazywało na charakter handlowy, a nie przeznaczenie towarów do celów prywatnych strony.

(akta kontroli tom IV str. 399-411, tom VIII str. 340, 347, 361-362)

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że *przepisy prawa nie wskazują szczegółowo oraz jednoznacznie, kiedy wywóz towaru można uznać za mający charakter handlowy. Wyroki sądu<sup>123</sup> uznały argumentację organów celnych, ale w dalszym ciągu odnoszą się do konkretnych przypadków. Naczelnik nie uznał za celowe przekazanie dodatkowych wytycznych dotyczących ilości handlowych, ponieważ wytyczne Ministerstwa Finansów z 28 lutego 2017 r. pozostają aktualne.*

(akta kontroli tom VIII str. 341)

<sup>119</sup> Dalej: WSA.

<sup>120</sup> Wyroki z 16 sierpnia 2018 r. sygn. akt I SA/Lu 371/18 i z 22 listopada 2018 r. sygn. akt I SA/Lu 602/18.

<sup>121</sup> Sygn. akt I FSK 683/19 (dotyczył wyroku WSA w Lublinie z 14 grudnia 2018 r. sygn. akt I SA/Lu 664/18).

<sup>122</sup> Sygn. akt: od I FSK 704/19 do I FSK 708/19 (dotyczyły wyroków WSA w Lublinie z 14 grudnia 2018 r. sygn. akt I SA/Lu 663/18 oraz sygn. akt od I SA/Lu 665/19 do I SA/Lu 668/18).

<sup>123</sup> Wyroki NSA: z 19 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 683/19, z 9 lipca 2019 r. sygn. akt I FSK 704-708/19.

**2.3.6.** Wśród 606 przypadków, w których w okresie 2017-2019 (I połowa) funkcjonariusze SCS pracujący w OCD w Terespolu lub OC w Hrebennem stwierdzili brak całości lub części towaru ujętego na rachunkach Tax Free, dla 46 rachunków wartość braków przekraczała kwotę dwóch tysięcy złotych. W 45 przypadkach wobec podróżnych zastosowano sankcje karne za popełnienie wykroczenia skarbowego przeciwko obowiązkom podatkowym, według kwalifikacji prawnej art. 76 § 3 w zw. z art. 76 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>124</sup> (podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, powodujące wprowadzenie w błąd organu, narażając na nienależny zwrot podatku). W jednym przypadku, dotyczącym rachunku Tax Free wystawionego przez sprzedawcę zagranicznego, nie zastosowano sankcji karnych. Uwzględniono przy tym wytyczne Ministerstwa Finansów, wskazujące na brak możliwości penalizowania, na podstawie polskich przepisów prawa, zachowań polegających na uszczupleniu ptu stanowiącego dochód innego państwa.

(akta kontroli tom I str. 86-90, 194-215, tom V str. 538-543, 549-550, 564-575)

**2.3.7.** W okresie od 1 stycznia 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. przeprowadzonych zostało 2 468 powtórnych kontroli<sup>125</sup>, w tym 345 w OCD w Terespolu i 236 w OC w Hrebennem.

(akta kontroli tom VIII str. 360, 367)

Na dzień 1 marca 2017 r. przeprowadzanie powtórnych kontroli odbywało się w ramach rewizji celnej towarów wykonywanych przez komórki ds. dozoru na każdym drogowym pg<sup>126</sup>. Kontrole te zostały zawieszono od lipca 2017 r.<sup>127</sup>, przy czym Naczelnik LUCS polecił jednocześnie uwzględnianie powtórnych kontroli dokumentów Tax Free w kontrolach funkcjonalnych. Monitorowanie realizacji ww. obowiązku dokonywane było w związku z raportowaniem do Dyrektora IAS w Lublinie (w okresach półrocznych) o wynikach kontroli funkcjonalnych, zgodnie z Zarządzeniem nr 91/2017 Dyrektora IAS w Lublinie z dnia 7 lipca 2017 r.

W LUCS nie było określonej minimalnej liczby powtórnych kontroli, do których przeprowadzania zobowiązani byłiby kierownicy zmian we wszystkich granicznych OC. Progi kontroli, obowiązujące w dwóch OC poddanych przez NIK kontroli szczegółowej (OCD w Terespolu i OC w Hrebennem), były ustalane przez kierowników tych oddziałów.

(akta kontroli tom V str. 91-93, tom VII str. 514, tom VIII str. 341-342, 348-355)

Ocena przez NIK realizacji przyjętych założeń w praktyce była utrudniona, z uwagi na występujące rozbieżności w danych dotyczących przeprowadzonych kontroli, jakie ewidencjonowano równoległe w dwóch systemach: ZVdP oraz EKS-SPD.

Kierownik OC w Hrebennem wyjaśnił, że na liczbę i częstotliwość przeprowadzania powtórnych kontroli wpływ miało duże obciążenie kierowników zmian obowiązkami, związanymi z różnymi obszarami działania OC. Kierownicy zmian pozbawieni byli wsparcia, jakie zapewniłaby im np. osoba pełniąca funkcję pomocnika kierownika zmiany (potrzebę ustanowienia takiego stanowiska zgłaszano kierownictwu LUCS). Wskutek natłoku lub spiętrzenia obowiązków służbowych, występowały przypadki niewykonania ustalonej liczby kontroli bądź niewprowadzenia odpowiednich danych do systemów, co powodowało braki i rozbieżności w zapisach. Kierownik OCD w Terespolu wyjaśnił, że występujące różnice pomiędzy danymi pochodzącymi z obu ww. systemów wynikały m.in. z fluktuacji osób na stanowisku kierownika

<sup>124</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1958, ze zm.

<sup>125</sup> Według Rejestru Powtórnych Rewizji Celnych Systemu Przetwarzania Danych.

<sup>126</sup> Pismo Izby Celnej w Białej Podlaskiej z 13 października 2016 r. nr 300000-IKNW.0212.9.2016.KR.

<sup>127</sup> Pismo LUCS z 20 lipca 2017 r. nr 308000-CGP.903.11.2017.2277.

zmiany, przeoczeń we wprowadzeniu odpowiednich danych o zrealizowanych kontrolach do systemu ZVdP, a także z jego funkcjonalności<sup>128</sup>.

(akta kontroli tom I str. 86-90, 216-239, tom VII str. 395-414, 429-444, 477-507)

W trakcie kontroli NIK Zastępca Naczelnika LUCS poinformował, że planowane jest zobowiązanie kierowników do wykonywania powtórnych kontroli.

(akta kontroli tom VIII str. 339-340)

**2.3.8.** Funkcjonariusze SCS pełniący służbę w 10 granicznych OC, poza szkoleniem stanowiskowym, nie przechodzili szkoleń w zakresie dotyczącym wywozu towarów w procedurze Tax Free. Funkcjonariusze OC w Terespolu brali udział w szkoleniu prowadzonym w grudniu 2017 r. przez SG w zakresie zasad pobytu cudzoziemców na terytorium RP oraz innych krajów UE, na którym m.in. poruszana była kwestia miejsca stałego pobytu. Potrzeby szkoleniowe były zgłaszane jedynie przez dwa OC. OC w Terespolu złożył w październiku 2018 r. wniosek o przeszkolenie pięciu funkcjonariuszy (Rejestr dokumentów systemu ZVdP), natomiast OC w Hrebennem zwracał się w maju i sierpniu 2017 r. do Dyrektora IAS w Lublinie i Zastępcy Naczelnika LUCS nadzorującego Delegaturę LUCS w Zamościu o przeprowadzenie szkolenia w szczególności w zakresie ilości hurtowej i charakteru handlowego towaru, wywozu na użytek własny oraz częstotliwości wywozu towaru. Do dnia kontroli NIK (26 września 2019 r.) wnioskowane szkolenia nie zostały zorganizowane.

(akta kontroli tom V str. 5, 9, 28-29, 40, 96-97, 146, 155-156, 218, 267, 289-292, 332, 351)

**2.3.9.** W okresie objętym kontrolą NIK nie odnotowano przypadków ujawnienia naruszeń obowiązków służbowych i/lub przestępstw w związku z realizacją zadań w zakresie potwierdzania wywozu towarów w procedurze Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 297-298)

**2.3.10.** W ocenie kierowników OCD w Terespolu i OC w Hrebennem najistotniejszymi problemami były: brak regulacji określających handlowe ilości i przeznaczenie towarów, brak dostatecznych rozwiązań informatycznych – analitycznych wspomagających funkcjonariuszy w pg w ocenie (w tym częstotliwości wywozu towarów), przy czym Kierownik OC w Hrebennem wskazał, że takie analizy powinny być przeprowadzane na poziomie wyższym – Naczelnika LUCS. W opinii funkcjonariuszy dokonujących odpraw wskazane byłoby wprowadzenie elektronicznych dokumentów Tax Free, co pozwoliłoby na zwiększenie zaangażowania w rewizje towarów, a nie rejestrację dokumentów w systemie ZVdP.

Utrudnieniem, związanym z problemami kadrowymi, była konieczność przemieszczania się rewidenta po terenie niemal całego pg w Hrebennem wynikająca z łączenia stanowisk, zaś w pg w Terespolu – funkcjonariuszy dokonujących odpraw przy pasach odpraw i w terminalu odpraw autobusów (jednocześnie w trakcie danej zmiany).

(akta kontroli tom VII str. 513, 515, 518, 521, 529-530, 533, 535-536)

Kierownicy OC identyfikowali ponadto utrudnienia związane z systemem ZVdP, w tym m.in. problemy z funkcjonowaniem „Poczekalni” oraz dublowaniu skierowań do kontroli.

(akta kontroli tom V str. 5, 9-10, 40, 48-60, 97, 146, 156, 218, 267-268, 293-296, 333, 352-353, 386-406, tom VII str. 536)

<sup>128</sup> Przy przeprowadzeniu kontroli rachunku nieskierowanego wcześniej do rewizji kontrola była odnotowana przez system „pierwszą” kontrolę („powtórna” kontrolę odnotowywał, jeśli czynnościami obejmowano rachunek skierowany już wcześniej do rewizji, np. w wyniku uruchomienia zastrzeżenia).

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

1. Niezapewnienie przez Naczelnika LUCS stosowania jednolitych standardów kontroli wywozu towarów, w ramach systemu Tax Free, na pg obsługiwanych przez podległe OC stanowiło naruszenie § 8 pkt 1 Regulaminu organizacyjnego<sup>129</sup>.

Na dzień rozpoczęcia kontroli NIK (27 sierpnia 2019 r.) Naczelnik LUCS nie posiadał pełnej i rzetelnej wiedzy o obowiązujących w Urzędzie, w tym w podległych komórkach (Delegaturach i OC), procedurach i wytycznych regulujących zasady obsługi osób, które korzystały z systemu zwrotu ptu dla podróżnych. Przegląd, zlecony w maju 2019 r. przez Dyrektora IAS w Lublinie i mający na celu aktualizację i ujednoczenie wewnętrznych procedur, do dnia kontroli NIK (14 listopada 2019 r.) nie został zakończony. Na potrzeby kontroli NIK Urząd sporządził w październiku 2019 r. zestawienie obowiązujących wytycznych. Jak wykazała kontrola NIK, zestawienie to nie obejmowało jednak wszystkich aktualnych procedur, a ujęte w nim dokumenty w różny sposób regulowały te same kwestie.

Wystąpiły również sytuacje, gdy interpretacje i wyjaśnienia dotyczące zagadnień, które sprawiały problemy funkcjonariuszom dokonującym odprawy podróżnych, były przesyłane przez komórki „centrali” LUCS wyłącznie do tych jednostek, które zwracały się z prośbą o wyjaśnienia, pomijano przy tym pozostałe OC. Niezapewnienie odpowiedniego obiegu takich dokumentów oraz brak należytej koordynacji działań skutkowało stosowaniem przez podległe jednostki (w szczególności graniczne OC) rozbieżnych zasad lub interpretacji przepisów prawa, odnoszących się m.in. do potwierdzania lub odmowy potwierdzania wywozu towarów. W niektórych sytuacjach powodowało to nierówne traktowanie podróżnych.

Na przejściach granicznych obsługiwanych przez OC podległe Naczelnikowi LUCS:

- funkcjonowały różne wytyczne, odnoszące się do podróżnych z kartami stałego pobytu. Inne zasady wynikały z opinii prawnej, przekazanej Delegaturom LUCS w sierpniu 2019 r. (wskazywała ona na konieczność indywidualnej interpretacji poszczególnych przypadków), a inne – z aktualnych na dzień kontroli NIK poleceń wydanych przez kierowników niektórych OC (zakładały one każdorazową odmowę potwierdzenia wywozu towarów przez takiego podróżnego<sup>130</sup>). Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że planowane jest wprowadzenie wytycznych ujednocwiających odprawę podróżnych posiadających kartę stałego pobytu;

(akta kontroli tom I str. 304, tom IV str. 166, 229, 247-271, tom VII str. 551, tom VIII str. 338, 551)

- stosowano odmienne zasady dotyczące odmowy potwierdzania wywozu towarów, w przypadku stwierdzenia braku części towaru.

Podróżni przekraczający granicę na pg w Hrebennem musieli liczyć się z odmową potwierdzenia wywozu całego towaru ujętego w dokumencie Tax Free, jeżeli przeprowadzona rewizja ujawniła jakikolwiek brak towaru, choćby dotyczyło to asortymentu tylko z jednej pozycji; na innych pg otrzymywali w takiej sytuacji potwierdzony rachunek, zawierający adnotację (w polu „Uwagi”), iż potwierdzenie nie dotyczy brakujących, enumeratywnie wymienionych pozycji.

Stosownie do § 19 pkt 1 Regulaminu organizacyjnego, do zadań Działu CGP należało wdrażanie i koordynacja jednolitych standardów w zakresie kontroli wykonywanych w pg.

<sup>129</sup> Obowiązujący w dniu zakończenia kontroli NIK był Regulamin organizacyjny w wersji po zmianach wprowadzonych Zarządzeniem nr 49/2019 Dyrektora IAS w Lublinie z dnia 28 sierpnia 2019 r.

<sup>130</sup> Co szczegółowo opisano w pkt 2.2.1. lit. a niniejszego wystąpienia.

Zastępca Naczelnika LUCS w złożonych wyjaśnieniach powołał się na przepisy § 4 pkt 12 obecnie obowiązującego (od 1 kwietnia 2011 r.) rozporządzenia Ministra Finansów z 28 marca 2011 r.<sup>131</sup> przewidujące, że dokument Tax Free powinien zawierać napis: *Potwierdzam tożsamość podróżnego oraz że towary wymienione w dokumencie zostały wywiezione poza terytorium Unii Europejskiej* oraz miejsce na podpis funkcjonariusza SCS i pieczęć „Polska-Cło”. Ustalona treść adnotacji nie precyzuje, zdaniem Zastępcy Naczelnika LUCS, czy podpis funkcjonariusza może zostać złożony wyłącznie wtedy, gdy wszystkie towary ujęte w dokumencie zostały wywiezione, czy też dopuszczalne jest potwierdzenie wywozu także w innych przypadkach. Różne rozwiązania, stosowane na poszczególnych pg, pozostawały w zgodzie z regulacjami wprowadzonymi przez Naczelnika LUCS (w szczególności Decyzją nr 27/2017 z 11 sierpnia 2017 r., a także z wcześniej obowiązującym Poleceniem nr 6 z 4 lutego 2014 r.). Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że *różne praktyki stosowane przez graniczne OC nie kolidują z aktualnie funkcjonującymi przepisami prawa*.

NIK zauważa, że przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 26 kwietnia 2004 r.<sup>132</sup> (obowiązującego do 1 kwietnia 2011 r.) przewidywały<sup>133</sup>, że dokument Tax Free będzie zawierał m.in. podpisywaną przez uprawnionego funkcjonariusza celnego informację o treści *Stwierdzam tożsamość nabywcy oraz, że towary wymienione na pierwszej stronie dokumentu zostały wywiezione w stanie nienaruszonym wszystkie /z wyjątkiem pozycji ...../\* poza terytorium Wspólnoty*. Wprawdzie aktualna treść adnotacji, ustalona rozporządzeniem Ministra Finansów z 28 marca 2011 r., nie odnosi się wprost do możliwości zamieszczania informacji o potwierdzeniu wywozu tylko niektórych z towarów ujętych na dokumencie, jednak nie stoi to na przeszkodzie, aby funkcjonariusze zamieszczali stosowne wpisy np. w polu „Uwagi” (praktyka taka była zresztą stosowana na niektórych pg). Dopuszczenie do występowania sytuacji, w której na jednym pg, pozostającym we właściwości Naczelnika LUCS, funkcjonariusz SCS potwierdzał wywóz towaru, wskazując jedynie wyjątki związane z brakującym asortymentem (nieokazanym przy rewizji), natomiast na innym funkcjonariusz anulował cały rachunek (niezależnie od wartości i zakresu stwierdzonych braków)<sup>134</sup> prowadziło do nierównego traktowania podróżnych. NIK nie podziela stanowiska Zastępcy Naczelnika LUCS, że praktyka taka była zgodna z regulacjami wewnętrznymi LUCS, gdyż przywołane przez Zastępcę Naczelnika LUCS dokumenty (Decyzja nr 27/2017 z 11 sierpnia 2017 r. i polecenie nr 6 z 4 lutego 2014 r.) odnosiły się do zasad rejestrowania i rewizji dokumentów Tax Free, nie zawierały natomiast postanowień regulujących zasady i tryb odmowy potwierdzenia wywozu towaru. Wskutek nieokreślenia

<sup>131</sup> 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). Dalej: *rozporządzenie MF z 28 marca 2011 r.*

<sup>132</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, imiennego dokumentu będącego podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty (Dz. U. z 2004 r., nr 88, poz. 838).

<sup>133</sup> We wzorze imiennego dokumentu będącego podstawą do zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym, stanowiącym załącznik nr 2 do tego rozporządzenia.

<sup>134</sup> W trakcie oględzin przeprowadzonych przez kontrolerów NIK na pg w Hrebennem stwierdzono przypadek, w którym przeprowadzona przez SCS rewizja wykazała brak kilku sztuk towaru, ujętego na jednej z pozycji jednego z rachunków Tax Free, przedstawionych przez podróżnego. Na dokumencie Tax Free przekreślono stemple rejestratora, co równoznaczne było z anulowaniem w całości dokumentu wystawionego na kwotę 3 981,16 zł (w tym ptu stanowił 744,44 zł). Zatem w konsekwencji stwierdzonego braku towaru o wartości 141,96 zł podróżny nie mógł już ubiegać się o zwrot podatku od towaru o wartości 3 981,16 zł brutto.



przez Naczelnika LUCS stosownych jednolitych procedur, kierownicy OC próbowali je ustalić i wdrożyć we własnym zakresie, co prowadziło jednak do opisanej wyżej nieprawidłowości.

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że planowane jest ujednoczenie postępowania granicznych OC w zakresie przesłanek odmowy potwierdzenia wywozu towarów oraz formy dokonywania tej odmowy;

(akta kontroli tom IV str. 111-119, 216-218, tom V str. 547-548, 550-551, tom VII str. 546-548, tom VIII str. 338-339, 360-366, 368)

- występowały różnice w formie dokumentowania odmowy potwierdzenia wywozu towarów. Stosowana praktyka zakładała anulowanie zatwierdzonego dokumentu w systemie ZVdP oraz anulowanie stempla „VAT-ZWROT” i pieczęci „Polska-Cło”, wraz z umieszczeniem na samym dokumencie adnotacji o powodzie anulowania. W niektórych OC na dokumencie Tax Free przystawiano dodatkową pieczęć dotyczącą odmowy potwierdzenia wywozu, bądź przekazywano podróżnemu dodatkową odrębną pisemną informację, zawierającą m.in. pouczenie o możliwości odwołania.

(akta kontroli tom IV str. 216-218, tom V str. 504, tom VII str. 513, 518, tom VIII str. 338, 362-366, 368)

Zastępca Naczelnika LUCS wyjaśnił, że Urząd planuje ujednoczyć formę dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, jako czynności materialno-technicznej na dokumencie Tax Free lub w innej formie dokumentu wręczanego podróżnemu.

(akta kontroli tom VIII str. 333, 339)

#### OCENA CZĄSTKOWA

LUCS prawidłowo kontrolował na pg spełnianie przez podróżnych podstawowych warunków wywozu towarów w ramach systemu Tax Free, zapewniając funkcjonalne rozdzielanie, pomiędzy różne osoby, zadań związanych z rejestracją rachunku oraz fizyczną weryfikacją i identyfikacją towaru. Występujące, tylko w niektórych OC, przypadki odmów potwierdzenia wywozu z uwagi na przeznaczenie handlowe towaru wynikały z oceny jednorazowo wywożonego towaru. Funkcjonariusze nie uwzględniali przy tym częstotliwości korzystania z procedury Tax Free przez poszczególnych podróżnych, ze względu na brak dostępu do danych o dotychczasowych wywozach towarów, konieczność zapewnienia szybkiej i sprawnej obsługi ruchu na granicy, a także brak jednoznacznych przepisów lub wytycznych, regulujących zasady prowadzenia takiej oceny. Wyrwykowe badania w zakresie częstotliwości wywozu prowadzone były jedynie w niektórych oddziałach celnych. Działania analityczne Naczelnika LUCS dotyczyły głównie wyników kontroli, w tym przeprowadzonych w ramach zleconych, okresowo wzmożonych działań. Wskutek braku odpowiedniego nadzoru ze strony Naczelnika LUCS, Urząd nie miał pełnej wiedzy na temat wytycznych i zasad potwierdzania rachunków Tax Free, funkcjonujących na poszczególnych pg, co – przy niezapewnieniu odpowiedniego obiegu dokumentacji – prowadziło do występowania rozbieżnych interpretacji przepisów oraz nierównego traktowania podróżnych.

#### OBSZAR

### **3. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym**

Opis stanu faktycznego

**3.1.1.** Komórką odpowiedzialną w LUCS za prowadzenie analiz ryzyka był, oprócz Działu CGP, Dział CKA. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, działalność analityczna Działu CKA skupiała się głównie na typowaniu podmiotów do kontroli

celno-skarbowej z uwzględnieniem m.in. *Rekomendacji Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenie działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*<sup>135</sup>, zaleceń Ministerstwa Finansów w zakresie analizy ryzyka, a także zidentyfikowanych obszarów zagrożeń oraz mechanizmów oszustw podatkowych na podstawie analizy materiałów z kontroli, orzeczeń organów odwoławczych i sądów administracyjnych. Podmioty do kontroli typowane były na podstawie m.in. analiz własnych LUCS oraz napływających wniosków i informacji sygnałnych.

(akta kontroli tom I str. 305-309, tom II str. 567-641, tom III str. 1-151, 451, 507, 545, 593)

W okresie objętym kontrolą NIK Dział CKA prowadził analizy na potrzeby wytypowania podatników ptu do kontroli celno-skarbowych.

W grudniu 2018 r. wykonana została analiza podatników z terenu województwa lubelskiego w zakresie Tax Free za okres 2010-2018<sup>136</sup>, w wyniku której ustalono, że każdy z wyselekcjonowanych 199 podmiotów był wcześniej przynajmniej raz kontrolowany (przez naczelnika US lub Naczelnika LUCS, przed 1 marca 2017 r. – Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Lublinie). Z uwagi na powyższe oraz uwzględniając linię orzecniczą sądów administracyjnych<sup>137</sup> żaden z podmiotów nie został wytypowany do kontroli. Zgodnie z wyjaśnieniem Zastępcy Naczelnika LUCS, innych od wspomnianej, specjalnie dedykowanych procedurze Tax Free, analiz nie wykonywano.

Ponadto na podstawie, prowadzonych zgodnie z ww. *Rekomendacjami Szefa KAS*, od marca 2017 r. comiesięcznych analiz danych z deklaracji dla ptu, w których wykazane były nadwyżki ptu naliczonego nad należnym (niezależnie od przyczyn ich powstania) typowano podmioty do kontroli celno-skarbowej w zakresie ptu. Niemniej, w toku ww. działań analitycznych uwzględniana była sprzedaż dla podróżnych, do której zastosowanie miała stawka 0% ptu. Jak podał Zastępca Naczelnika LUCS, *w dotychczas przeprowadzonych kontrolach wszystkie podmioty, w których stwierdzano nieprawidłowości w zakresie Tax Free, zidentyfikowane zostały jako uczestnicy „karuzel podatkowych”, pełniący rolę „brokerów”, przy czym faktyczny wywóz towarów poza granicę Polski nie był kwestionowany, natomiast ustalono, że obrót odbył się poza rzeczywistością prowadzoną działalnością gospodarczą, a proceder nakierowany był na wyłudzenie z budżetu państwa zwrotu podatku VAT (niezapłaconego na wcześniejszym etapie zafakturowanego obrotu).* W świetle powyższego, zdaniem Zastępcy Naczelnika LUCS, *kolejne analizy prowadzone stricte w tym zakresie są niezasadne, a działalność analityczna musi zostać skierowana na rozpoznanie i zwalczanie przestępstw karuzelowych, w toku których ostatecznie można zakwestionować prawidłowość dokonania zwrotu VAT dla podróżnych.*

(akta kontroli tom I str. 20-21, 301, tom II str. 205-251, tom III str. 425-430, tom VIII str. 161-163)

**3.1.2.** W latach 2017-2019 (I połowa) naczelnicy US województwa lubelskiego przekazali do Naczelnika LUCS łącznie 22 wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej u podatników ptu, będących sprzedawcami w systemie Tax

<sup>135</sup> Dalej: Rekomendacje Szefa KAS.

<sup>136</sup> Analizie poddano deklaracje dla ptu z wykazaną w poszczególnych latach sprzedażą ze stawką 0% o wartości powyżej jednego miliona złotych.

<sup>137</sup> W tym m.in. wyrok TSUE z 28 lutego 2018 r. sygn. C-307/16, wyroki NSA z 10 maja 2018 r. sygn. akt I FSK 1127/14, I FSK 1396-1398/14, I FSK 1593-1606/14, I FSK 1845/15, a także wyrok NSA z 29 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 2030/15.

Free<sup>138</sup>. Wnioski uzasadniane były m.in. znacznymi rozmiarami prowadzonej działalności, prowadzeniem działalności w różnych formach prawnych we właściwości różnych US, zarejestrowaniem firmy pod adresem biura wirtualnego (wskazujący na brak możliwości magazynowania towarów), powiązaniem osobowymi i kapitałowymi z innymi podmiotami, podejrzeniem uczestnictwa w łańcuchu podmiotów biorących udział w fikcyjnym handlu towarami, wątpliwościami dotyczącymi nabyci oraz sprzedaży tego samego towaru. W jednym przypadku bezpośrednim uzasadnieniem wniosku było podejrzenie nieprawidłowości w sprzedaży w systemie Tax Free (cele handlowe), deklarowanej przez podmiot w wysokiej wartości (w jednym miesiącu około 1,5 mln zł), natomiast w innych wskazywano m.in., że podmiot prowadził sprzedaż w systemie Tax Free na rzecz klientów z Ukrainy, zaś wywóz towarów poza terytorium UE następował głównie przez Węgry, towar pochodzący z oszustw karuzelowych był w całości lub w części sprzedany podróżnym w systemie Tax Free (podejrzenie udziału podatników w transakcjach karuzelowych w roli „brokera”), część dokumentów Tax Free nie dokumentowała faktycznej sprzedaży towarów, przy czym np. w 2016 r. dokonano sprzedaży na kwotę powyżej 14 mln zł, zaś tylko w jednym miesiącu wystawionych zostało ponad trzy tysiące dokumentów. Powołany przez Naczelnika LUCS Zespół ds. wspomaganie typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowej<sup>139</sup> pozytywnie zaopiniował dziewięć wniosków, z czego w sześciu przypadkach kontrola celno-skarbowa została wszczęta (w tym w czterech z pięciu opisanych wyżej, dotyczących podejrzeń nieprawidłowości związanych ze sprzedażą w systemie Tax Free), w dwóch przypadkach – zaplanowano wszczęcie kontroli<sup>140</sup>, zaś w jednym przypadku sporządzono zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, które przekazano do komórki dochodzeniowo-śledczej LUCS. Wnioskodawcy byli informowani o podjętej przez Naczelnika LUCS decyzji.

(akta kontroli tom I str. 300, tom II str. 205-206, 252-364, tom IV str. 380-391)

**3.1.3.** W okresie objętym kontrolą OC nie przekazywały bezpośrednio do Działu CKA informacji nt. podejrzeń (ryzyka) nadużyć w stosowaniu stawki 0% przez sprzedawców Tax Free. Informacje o ujawnionych nieprawidłowościach związanych z wywozem towarów w ramach procedury Tax Free, które mogły mieć istotne znaczenie dla oceny wiarygodności podmiotów prowadzących sprzedaż towarów w ramach ww. procedury, zgodnie z poleceniem Naczelnika LUCS<sup>141</sup>, poszczególne OC miały niezwłocznie przesyłać do właściwych US oraz do wiadomości CGP, co opisano w pkt 2.2.3. niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli tom I str. 299, tom II str. 365)

**3.2.1.** W latach 2017-2019 (I połowa) kontrolą celno-skarbową objętych zostało 17 podmiotów, w tym trzy w 2017 r. (tj. 0,2% podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free według stanu na 31 grudnia 2017 r.), 11 w 2018 r. (tj. 0,8% podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free według stanu na 31 grudnia 2018 r.) oraz trzy w I połowie 2019 r. (tj. 0,2% podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free według stanu na 30 czerwca 2019 r.). Wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free w wyniku kontroli celno-skarbowej wyniosła łącznie 5 494,7 tys. zł, z czego 4 646 tys. zł odnosiło się do przypadków, których zakwestionowanie zostało potwierdzone w ostatecznej decyzji organu podatkowego lub złożonej, w wyniku kontroli, korekcie deklaracji.

<sup>138</sup> W 2017 r. – 9 wniosków, w 2018 r. – 12 wniosków, w 2019 r. (do 30 czerwca 2019 r.) – jeden wniosek. Zakres przedmiotowy wniosków dotyczył nie tylko ptu, ale też podatków dochodowych.

<sup>139</sup> Decyzja nr 23/2017 Naczelnika LUCS z dnia 1 sierpnia 2017 r.

<sup>140</sup> W jednym przypadku wszczęcie uzależnione zostało od wyników kontroli prowadzonej w zakresie podatku akcyzowego.

<sup>141</sup> Pismo z 11 września 2017 r. nr 308000-CGP.903.1.2017.3799.

(akta kontroli tom I str. 18, 75, tom II str. 205, tom VIII str. 290)

Przesłankami podjęcia kontroli celno-skarbowych w ww. 17 przypadkach było podejrzenie udziału podmiotu w oszustwach karuzelowych. Tylko w jednym przypadku bezpośrednią przesłanką podjęcia kontroli było podejrzenie nieprawidłowości w sprzedaży dokonywanej w systemie Tax Free. Wątpliwości zgłoszone w ww. zakresie przez jeden z US województwa lubelskiego nie zostały jednak potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli.

Z kolei przesłankami podjęcia kontroli celno-skarbowych (przed 1 marca 2017 r. – postępowań kontrolnych) w sprawach zakończonych wydaniem w okresie objętym kontrolą NIK czterech decyzji i wyniku kontroli, które opisano poniżej, były: efekty wspólnych działań urzędów kontroli skarbowej, Służby Celnej i SG w zakresie obrotu elektroniką, działania prowadzone wobec podmiotów działających w branży elektronicznej podejrzanych o udział w oszustwach karuzelowych oraz wnioski Naczelnika US w Hrubieszowie z 2016 r.

(akta kontroli tom I str. 300, tom VIII str. 266-267)

Wśród 197 decyzji w zakresie podatku od towarów i usług na łączną kwotę 409 875,4 tys. zł, wydanych przez Naczelnika LUCS w okresie objętym kontrolą NIK cztery decyzje na kwotę 3 524 tys. zł dotyczyły stosowania stawki 0% przez dwóch sprzedawców towarów w wybranych okresach sprawozdawczych 2013 r. i 2014 r. Natomiast jedno postępowanie, dotyczące ptu za czerwiec 2016 r., zakończyło się wydaniem w 2017 r. wyniku kontroli, w związku ze złożeniem przez kontrolowanego korekty deklaracji, uwzględniającej ustalenia kontroli na kwotę około 67 tys. zł.

Na dzień 5 listopada 2019 r. z ww. czterech decyzji prawomocna była jedna w związku ze stwierdzeniem przez organ odwoławczy uchybienia terminu do wniesienia odwołania i pozostawieniem odwołania bez rozpatrzenia. Pozostałe decyzje były przedmiotem weryfikacji merytorycznej przez organ podatkowy drugiej instancji, który utrzymał je w mocy, natomiast decyzje organu odwoławczego zostały zaskarżone do sądu administracyjnego. W dniu kontroli NIK (6 listopada 2019 r.) skargi na dwie decyzje dotyczące jednego podatnika zostały oddalone przez WSA w Lublinie<sup>142</sup>, natomiast postępowanie sądowo-administracyjne w trzeciej z zaskarżonych spraw nie zakończyło się (według stanu na 14 listopada 2019 r.).

(akta kontroli tom VI str. 2, 721-724, tom VIII str. 267-269, 290)

Organ podatkowy w ww. postępowaniach zakwestionował prawo do zastosowania stawki ptu 0%, przysługującej sprzedawcom do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróżnym. Podmioty zidentyfikowane zostały jako uczestnicy oszustw karuzelowych pełniący rolę „brokerów” i mimo, że okoliczność faktycznego wywozu towarów poza granicę Polski nie była kwestionowana, to stwierdzano, że zarówno nabycie towarów, jak i ich sprzedaż odbyły się poza rzeczywiście prowadzoną działalnością gospodarczą i w tym zakresie była to działalność ukierunkowana na wyłudzenie z budżetu państwa zwrotu ptu niezapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu. W związku z faktem, iż nabycie towaru w ramach „karuzeli podatkowej” nie powodowało powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur mających dokumentować to nabycie, a dalsza odsprzedaż nie powinna być ewidencjonowana jako czynność wywołująca określone skutki na gruncie ptu (w tym jako sprzedaż w ramach procedury Tax Free), organ podatkowy, kwestionując rzetelność ww. transakcji, dokonał zmniejszenia podatku naliczonego od zakupu towarów, wykazanych następnie na dokumentach Tax Free oraz zmniejszona została wartość dostaw, o których mowa w art. 129 uptu opodatkowanych stawką podatku 0%.

<sup>142</sup> Sygn. akt I SA/Lu 381/19 i sygn. akt I SA/Lu 390/19.

(akta kontroli tom VI str. 3-437, 724-730)

W okresie objętym kontrolą NIK, organy odwoławcze wydały łącznie 17 rozstrzygnięć, które dotyczyły stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free<sup>143</sup>, z czego w 11 przypadkach organ podatkowy drugiej instancji utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, w sześciu przypadkach uchylając zaskarżone rozstrzygnięcia, dwie sprawy przekazał do ponownego rozpatrzenia<sup>144</sup>, zaś w pozostałych czterech orzekł, co do istoty sprawy<sup>145</sup>. Analiza ww. sześciu decyzji wykazała, że przyczynami uchyleń decyzji organu pierwszej instancji było m.in.: naruszenie zasady prawdy materialnej (art. 122 Ordynacji podatkowej<sup>146</sup>) i wymogu zgromadzenia zupełnego materiału dowodowego (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej); konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w zakresie materialnych przesłanek spornych transakcji dokonywanych przez strony, z uwzględnieniem stanowiska prawnego wyrażonego przez sąd administracyjny; naruszenie zasady swobodnej oceny dowodów; błędy w zakresie ustalenia wysokości kwoty zniżenia podatku należnego według stawki 23% związanej z naruszeniem art. 129 ust. 1 pkt 2 upu<sup>147</sup> lub zawyżeniem podatku naliczonego w związku z brakiem faktycznego nabycia towarów i związanej z tym nabyciem dostawy towarów ze stawką 0% na podstawie ww. przepisu (organ podatkowy drugiej instancji dokonał prawidłowego rozliczenia).

(akta kontroli tom I str. 77-81, tom VI str. 439-720, 724-725, 730-731, tom VIII str. 268, 290-317)

**3.2.2.** Na podstawie analizy wszystkich czterech prowadzonych przez Naczelnika LUCS postępowań, zakończonych w okresie objętym kontrolą NIK wydaniem decyzji dotyczących stosowania stawki ptu 0% w związku z dostawami w ramach systemu Tax Free, ustalono, że zakupy dokonywane przez podróżnych przekraczały ilości potrzebne do celów osobistych – niektórzy podróżni kupowali jednorazowo nawet po kilkadziesiąt sztuk danego towaru (np. telefonów) na kilka dokumentów Tax Free, na łączne kwoty od 22,8 tys. zł do 132,6 tys. zł. Stwierdzono m.in., że jeden z podróżnych nabył w jednym miesiącu 56 sztuk telefonów, zaś inny, będąc osobą poniżej 14 roku życia, tylko w okresie 1-13 lutego 2013 r. zakupił 30 sztuk telefonów iPhone o łącznej wartości brutto 60,2 tys. zł. Ponadto, jeden z kontrolowanych podmiotów pełnił dodatkowo rolę kuriera, który płacił i odbierał towar z punktu sprzedaży, zaś osoba pomagająca w prowadzeniu firmy, była jednocześnie nabywcą towarów sprzedawanych przez ten podmiot oraz odbierała zwrot ptu z dokumentów wystawionych na innych „podróżnych”, jako osoba przez nich upoważniona. W roli nabywców, wywożących towar za granicę, występowali również pracownicy zatrudnieni przez podatnika na umowy zlecenia; dokumenty Tax Free wystawiano na nich również wtedy, gdy nie przebywali oni na terytorium RP.

Organ w toku postępowań dokonywał analizy porównawczej danych z dokumentów Tax Free z danymi z ewidencji przekroczeń granicy RP prowadzonej przez SG, która wykazała, że część podróżnych nie mogła dokonać zakupu towaru, ponieważ przekroczyła granicę już po godzinie transakcji wskazanej na paragonie fiskalnym,

<sup>143</sup> W tym 16 decyzji oraz jedno postanowienie (orzeczenia dotyczyły również rozstrzygnięć wydanych przed 1 marca 2017 r.).

<sup>144</sup> Dotyczyło to decyzji z 2017 r. oraz decyzji z 2018 r. – rozstrzygnięcie organu odwoławczego zapadło po wyroku WSA.

<sup>145</sup> Dotyczyło to decyzji z 2018 r. – rozstrzygnięcia w drugiej instancji zapadły po wyrokach NSA.

<sup>146</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.). Dalej: *Ordynacja podatkowa*.

<sup>147</sup> Zdaniem organu odwoławczego, skoro dana sprzedaż nie miała miejsca (nie została w rzeczywistości dokonana), to nie mogła być opodatkowana (wyroki NSA z 10 lutego 2017 r. sygn. akt I FSK 1695/15, I FSK 1696/15, I FSK 1697/15) – organ podatkowy drugiej instancji „zdejmuje” tę sprzedaż z dostawy w stawce 0% nie ujął jej w dostawie ze stawką 23%, co miało wpływ na określenie wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika.

była w Polsce krótko w godzinach wieczornych lub nocnych po zamknięciu sklepu lub przekroczyła granicę dopiero w dniu następnym, zaś części podróżnych w ogóle nie było w Polsce w dniach zwrotu podatku. Według organu podatkowego mogło to świadczyć o tym, że podróżni wskazani na dokumentach Tax Free nie zakupili towarów w nich wymienionych i mogli przewozić towar przez granicę na „czyjeś” zlecenie lub zakup przez nich towarów nie służył celom osobistym, gdyż – jak wskazywał organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji – *nie sposób uznać, że kilkadziesiąt sztuk telefonów komórkowych potrzebowała jedna osoba dla siebie*. Według organu, zakupy były dokonywane w ilościach handlowych z zamiarem dalszej odsprzedaży, podczas gdy regulacje dotyczące zwrotu podatku podróżnym odnoszą się do transakcji o charakterze niehandlowym. Podkreślano przy tym, że ww. osoby nie występowały o zwrot ptu i takiego zwrotu nie otrzymały. Okoliczności faktyczne każdej ze spraw wskazywały, zdaniem Naczelnika LUCS, że podróżni dokonujący częstych zakupów (i w dużej ilości) w systemie Tax Free nie byli nabywcami tych towarów na własne potrzeby, a jedynie pośrednikami; zakupy miały charakter zorganizowany; zakupione partie towaru danego dnia „sztucznie dzielono” i wykazywano na kilku dokumentach Tax Free. Stwierdzono również, że np. w celu dokonania zakupu telefonów oraz w celu odebrania zwrotu ptu podróżni z Brzeźcia przekraczali litewski odcinek granicy pomiędzy UE a Białorusią lub słowacki odcinek granicy pomiędzy UE a Ukrainą, natomiast towar wywozili jedynie przez pg RP z Białorusią, co było – w ocenie organu podatkowego – nieuzasadnione, biorąc pod uwagę doświadczenie życiowe i logikę.

Z kolei analiza wartości towaru (telefonów komórkowych) przeprowadzona przez organ podatkowy wykazała, że ceny odbiegały od cen rynkowych – średnie ceny detaliczne oraz hurtowe były niższe od cen rynkowych, przy czym jednocześnie ceny detaliczne przy sprzedaży Tax Free były niższe od średnich cen detalicznych w marketach ze sprzętem elektronicznym albo ceny te były wyższe od cen sprzedaży hurtowej w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Towar sprzedawany był najczęściej w dniu jego nabycia lub w następnym dniu. Występowały przypadki sprzedaży w ciągu jednej minuty na pięć-sześć paragonów kilkunastu sztuk telefonów.

Okoliczność faktycznego wywozu towarów poza granicę Polski (jego istnienia i przemieszczenia), jak też prawdziwość pieczęci i podpisów funkcjonariuszy SCS nie była kwestionowana przez organ podatkowy w toku ww. postępowań, natomiast stwierdzono przypadki występowania różnych podpisów danego podróżnego na dokumentach Tax Free wystawionych na to samo nazwisko, często w tym samym dniu.

(akta kontroli tom VI str. 3-398, 724-730)

Łączna kwota wynikająca z ww. czterech decyzji wynosiła 3 545 tys. zł. Jak podał Naczelnik LUCS na dzień 5 listopada 2019 r. zobowiązanie wynikające z trzech decyzji zostało uregulowane w całości, zaś z jednej decyzji – w części. Wpłacono na poczet ww. decyzji 3 798,4 tys. zł (w tym 276,7 tys. zł odsetek za zwłokę). Ponadto z przekazanej NIK przez Naczelnika Drugiego US Warszawa-Śródmieście (organu właściwego dla podmiotu, który posiadał zaległość) informacji wynikało, że na poczet zaległości zaliczony został zwrot ptu i na 29 listopada 2019 r. podatnik nie posiadał zaległości w ptu.

We wszystkich ww. sprawach złożone zostały zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, z czego trzy – do prokuratur, zaś jedno – do komórki dochodzeniowo-śledczej LUCS.

Kwota wynikająca z korekty deklaracji (w sprawie zakończonej wynikiem kontroli) w wysokości prawie 67 tys. zł została uregulowana z odsetkami za zwłokę w kwocie

851 zł. Zawiadomienia do komórki dochodzeniowo-śledczej w tej sprawie nie sporządzano.

(akta kontroli tom VIII str. 268-290, 322, 327)

**3.2.3.** W odpowiedzi na pytanie NIK dotyczące zidentyfikowanych mechanizmów wyłudzeń z wykorzystaniem procedury Tax Free Naczelnik LUCS wyjaśnił, że w *badanym okresie* *tut. Urząd nie otrzymał informacji o mechanizmach wyłudzeń z wykorzystaniem procedury Tax Free*, zaś prawo do zastosowania preferencyjnej stawki ptu (0%) było kwestionowane w przypadkach, w których organ podatkowy zidentyfikował udział podmiotów w oszustwach karuzelowych, którzy pełnili rolę „brokerów”.

(akta kontroli tom VIII str. 342-343)

Przeprowadzona przez NIK analiza rachunków Tax Free, przedstawionych przez 30 podróźnych (z wywiezionymi towarami o największej wartości) wykazała, że charakterystyczną cechą dla wielu osób było dokonywanie zakupów u wąskiego grona dostawców towarów. Wprawdzie dokumenty Tax Free zostały wystawione przez 346 sprzedawców, a poszczególni podróźni przedstawili rachunki pochodzące od różnych (od siedmiu do 79) podmiotów, jednak w większości przypadków *gros* zakupów został dokonany u jednego lub kilku kontrahentów. Biorąc pod uwagę wartość zakupów, u co trzeciego z 30 podróźnych ponad 50% towarów pochodziło z jednego źródła (konkretnego sprzedawcy)<sup>148</sup>. Rozpatrując analogicznie po dwóch największych sprzedawców, 2/3 podróźnych zakupiło z takich dwóch źródeł co najmniej 50% towarów<sup>149</sup>, w tym dla 10 podróźnych (tj. 1/3) wskaźnik ten przekroczył 67%, a dla co dziesiątego – 90%.

Wśród 346 sprzedawców, dziesięciu w latach 2017-2019 (I połowa) wystawiło analizowanym 30 podróźnym rachunki Tax Free w kwotach przekraczających dwa mln zł (w przypadku poszczególnych sprzedawców były to kwoty od 2 204,8 tys. zł do 8 284,5 tys. zł). Dwaj z grona takich „największych” sprzedawców, odpowiadający w analizowanym okresie za obroty z 30 podróźnymi rzędu 8 284,5 tys. zł i 4 513,7 tys. zł, byli adresatami decyzji Naczelnika LUCS, wydanymi w latach 2017-2019 i określającymi wysokość zwrotów ptu za lata 2013-2014 w związku ze stwierdzeniem ich udziału w oszustwach karuzelowych. Podatnicy – występujący na końcu łańcuchów dostaw – deklarowali zbycie tych towarów przy zastosowaniu stawki ptu 0%, jako sprzedaż podróźnym w systemie Tax Free i pełnili funkcję „brokerów”. Istotną rolę, umożliwiającą uzyskanie zwrotu ptu, pełniły osoby wywożące towar za granicę w rozdrobnionych partiach.

Niektórzy z takich podróźnych byli powiązani z jedną z tych firm, albo na gruncie prywatnym (małżonek), albo zawodowym (pracownicy). Dwie z ww. osób występowały również w roli podróźnych wywożących towar nabyty od drugiej z firm.

(akta kontroli tom VI str. 1-398, tom VII str. 69-75, 574-588, 591-599)

Przytoczone wyżej decyzje dotyczyły lat 2013-2014, natomiast zarówno sprzedawcy (dwie ww. firmy), jak i osoby występujące w roli podróźnych wywożących towar, nadal korzystali z systemu Tax Free w latach 2017-2019 (I połowa). Małżonek osoby prowadzącej jedną z tych firm, jako podróźny nabył i wywiózł w procedurze Tax Free w tym okresie towary o wartości 2 892,6 tys. zł, z czego większość stanowiły towary nabyte od tej firmy – 1 560,1 tys. zł (53,9% wszystkich) i drugiego podmiotu będącego adresatem decyzji Naczelnika LUCS – 792,1 tys. zł (27,4%). Podróżnymi były też osoby zatrudnione wcześniej u jednego z podatników na stanowiskach:

<sup>148</sup> W przypadku tych podróźnych udział danego kontrahenta wynosił od 50,5% do 89,7%. Dla kolejnych dziewięciu podróźnych (tj. 30% z wszystkich 30) udział towaru nabytego od jednego sprzedawcy wynosił pomiędzy 30% a 50%.

<sup>149</sup> Udział wynosił od 50,1% do 95,1%.

kuriera – w okresie 2017 r. - I poł. 2019 r. wywiózł on towary o wartości 3 510,6 tys. zł (z czego 56% stanowiły towary nabyte od pracodawcy i drugiej z ww. firm), menedżera produktu – wywóz o wartości 3 375,6 tys. zł (odpowiednio 36,7%), osoby odpowiedzialnej za układanie towaru – 3 286,7 tys. zł (odpowiednio 62,9%).

(akta kontroli tom VI str. 1-398, tom VII str. 69-75, 574-587, 591)

W odniesieniu do badanej próby 30 podróźnych z największą wartością wywiezionych towarów ustalono nazwy ich sprzedawców, następnie w zakresie 15 podmiotów o największej wartości sprzedaży ustalono, czy – według dostępnych LUCS źródeł danych, służących LUCS systemowej ocenie ryzyka podatkowego – kwalifikowały się one do grupy podmiotów o wyższym poziomie ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach ptu. Z udostępnionych danych wynikało, że jedynie w przypadku dwóch sprzedawców (13,3%) oszacowane ryzyko pozostawało na poziomie akceptowalnym, w odniesieniu do trzech kolejnych (20,0%) występowało podwyższone ryzyko, natomiast aż 10 podmiotów (66,7%) należało do grupy o wysokim ryzyku nieprawidłowości<sup>150</sup> (US w Łąncucie przeprowadził kontrole u jednego z tych sprzedawców, wykazując uszczuplenia ptu – dwukrotnie w wysokości 7,4 mln zł).

Prowadzenie analiz pod kątem częstotliwości i skali wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, a także powiązania podróźnych z konkretnymi sprzedawcami (jw.) może stanowić jedno ze źródeł identyfikowania przypadków wskazujących na ryzyko uczestnictwa firm w oszustwach karuzelowych oraz typowania sprzedawców do kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli tom VII str. 61, 68, 76, 94-192, 590)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

**OCENA CZĄSTKOWA**

Urząd prawidłowo kontrolował zasadność stosowania stawki ptu 0% przez sprzedawców towarów wywożonych w ramach systemu zwrotu ptu podróźnym spoza UE, a decyzje wydane w okresie objętym kontrolą NIK były utrzymywane w mocy zarówno przez organ podatkowy drugiej instancji, jak i WSA. Nadużycia identyfikowane w procedurze Tax Free, wykorzystywanej w ostatnim etapie „oszustw karuzelowych”, mających za cel wyłudzenie z budżetu państwa zwrotu ptu niezapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu, były identyfikowane i zwalczane w ramach kontroli celno-skarbowych ukierunkowanych na tego rodzaju oszustwa, co było zgodne z *Rekomendacjami Szefa KAS*. Ograniczeniem dla podejmowania działań analitycznych, które byłyby ukierunkowane wyłącznie na weryfikację prawidłowości stosowania stawki 0% związanej z procedurą Tax Free było orzecznictwo TSUE oraz krajowych sądów administracyjnych. W związku z tym nie prowadzono usystematyzowanych analiz ukierunkowanych na identyfikację sprzedawców towarów obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w tego typu oszustwach w powiązaniu z podróźnymi dokonującymi wywozu towarów na największą skalę. W ocenie NIK, ukierunkowanie analiz na sprzedawców towarów w powiązaniu z osobami wywożącymi towary w ramach procedury Tax Free na największą skalę powinno stanowić jedno z narzędzi, wykorzystywanych do szacowania ryzyka nieprawidłowości i typowania podmiotów do kontroli celno-skarbowych.

<sup>150</sup> Do głównych przesłanek takiego zaklasyfikowania należały m.in.: zgłoszenie podmiotu w Biurze Wymiany Informacji Podatkowej (BWIP) przez inne jednostki KAS jako podejrzanego o udział w oszustwie karuzelowym, oznaczenie podatnika w funkcji brokera lub posiadanie cech charakterystycznych dla bufora, znaczny udział zakupów od kontrahentów ryzykownych.



## IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

Wnioski

1. Dokończenie przeglądu obowiązujących procedur związanych z obsługą podróżnych z dokumentami Tax Free oraz zapewnienie stosowania, na poszczególnych przejściach granicznych, jednolitych zasad potwierdzania lub odmowy potwierdzania wywozu towarów.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Lublinie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania NIK  
o sposobie wykonania  
wniosku

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Lublin, 31 stycznia 2020 r.

Kontrolerzy  
Wojciech Szukała  
Główny specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli  
w Lublinie  
Edward Lis

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Agnieszka Kałdunek  
Specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*