



## NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU. 410.013.02.2019

**Pan Leszek Bielecki**  
**Dyrektor**  
**Izby Administracji Skarbowej**  
**w Lublinie**  
ul. Tadeusza Szeligowskiego 24  
20-883 Lublin

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

zmienione zgodnie z treścią uchwały nr KPK-KPO.443.033.2020  
Komisji Rozstrzygającej z dnia 12 maja 2020 r.

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Lublinie  
ul. Okopowa 7, 20-022 Lublin  
T +48 81 461 31 20, F +48 81 461 31 11  
llu@nik.gov.pl  
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-112, 20-001 Lublin 1

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: IAS lub Izba), ul. Tadeusza Szeligowskiego 24, 20-883 Lublin
Kierownik jednostki kontrolowanej	Leszek Bielecki, od 1 marca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Działania w zakresie zapewnienia w przejściach granicznych warunków techniczno-organizacyjnych obsługi podróżnych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług.</li><li>2. Nadzór nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.</li><li>3. Nadzór nad kontrolą podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatków od towarów i usług podróżnym.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 marca 2017 r. do 12 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	Ewa Kulik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/125/2019 z 21 sierpnia 2019 r. Anna Gąsior, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/124/2019 z 21 sierpnia 2019 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli tom I str. 1-5, 9)</p>

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

<b>OCENA OGÓLNA</b>	Izba Administracji Skarbowej sprawowała niewystarczający nadzór nad działalnością Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego <sup>3</sup> w zakresie potwierdzania wywozu towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług <sup>4</sup> podróżnym. Ograniczony pozostawał również nadzór nad kontrolą podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu ptu podróżnym <sup>5</sup> , który polegał zasadniczo na przekazywaniu podległym organom dyspozycji Ministerstwa Finansów <sup>6</sup> lub doraźnego gromadzenia informacji na potrzeby udzielenia odpowiedzi Ministerstwu lub innym organom Krajowej Administracji Skarbowej <sup>7</sup> . IAS prowadziła analizy funkcjonowania przejść granicznych, jednak nierozwiązanym problemem pozostawały braki sprzętowe na kolejowych przejściach granicznych oraz ogólne niedobory kadrowe w oddziałach celnych wywierające negatywny wpływ na utrzymanie właściwego poziomu realizowanych zadań.
---------------------	--

<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> Dalej: LUCS.

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

<sup>5</sup> Zwanego dalej: systemem lub procedurą Tax Free.

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

<sup>7</sup> Dalej: KAS.

W okresie objętym kontrolą w IAS nie identyfikowano istotnych problemów w zakresie obsługi podróżnych w procedurze Tax Free związanych z infrastrukturą przejść granicznych. Dyrektor Izby podejmował działania zmierzające do zwiększenia liczby funkcjonariuszy pełniących służbę w granicznych oddziałach celnych, jednak nie został w pełni rozwiązany problem ogólnych niedoborów kadrowych. Pomimo potrzeb zgłaszanych od 2014 r. przez podległe jednostki nie zapewniono urzędzeń mobilnych do obsługi systemu Tax Free w pociągach dalekobieżnych, co skutkowało koniecznością dwukrotnej rejestracji dokumentów przez funkcjonariuszy, a także brakiem możliwości prowadzenia kontroli towarów w oparciu o systemową analizę ryzyka.

IAS nie posiadała pełnej i usystematyzowanej wiedzy na temat realizacji przez LUCS i podległe oddziały celne zadań w zakresie kontroli wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, jak również podstawowych problemów prawnych i organizacyjnych identyfikowanych w LUCS. Do marca 2019 r. nie podejmowano działań nadzorczych zmierzających do zapewnienia jednolitego sposobu realizacji kontroli w tym zakresie na wszystkich przejściach granicznych. Ponadto z uwagi na brak prawnej definicji bagażu podręcznego IAS nie formułowała wytycznych dla LUCS dotyczących jednolitego sposobu analizy wywozu towarów przez danego podróżnego pod kątem stwierdzenia, czy ilość, rodzaj, okoliczności i częstotliwość wywozu towaru noszą znamiona działalności handlowej. Ze względu na ograniczenia funkcjonalności systemu informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych”, na poziomie IAS nie prowadzono analiz ryzyka zmierzających do zidentyfikowania przypadków nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. W IAS nie prowadzono i nie inicjowano działalności analitycznej ukierunkowanej na identyfikację podatników dokonujących nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, pomimo przekazywanych przez podległe urzędy informacji o podstawowych mechanizmach i istotnych ryzykach wiążących się z jej stosowaniem. Dyrektor IAS kierując się doświadczeniem podległych urzędów w działalności kontrolnej w zakresie procedury Tax Free, wąskim zakresem zagadnienia oraz aktualną linią orzecznictwem, nie wydawał wytycznych dotyczących jednolitego sposobu kontroli stosowania przez podatników stawki 0% ptu, uwzględniającego specyfikę sprzedaży Tax Free.

Dyrektor IAS skutecznie sprawował nadzór instancyjny w sprawach rozliczeń podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. W okresie objętym kontrolą nie wystąpił przypadek wydania przez sąd administracyjny wyroku uwzględniającego skargę na podjęte rozstrzygnięcia.

Formułując ocenę ogólną kontrolowanej działalności NIK uwzględnia podjęte w IAS w trakcie kontroli oraz zadeklarowane przez Dyrektora Izby działania zmierzające do zmian organizacyjnych w Pionie Celno-Granicznym ukierunkowanych na poprawę skuteczności nadzoru i wzmocnienia współpracy z komórkami organizacyjnymi LUCS, poddania analizie funkcjonowania systemu Tax Free, a także pozyskania danych niezbędnych do prowadzenia analiz ryzyka nadużyć z wykorzystaniem tej procedury.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>8</sup> kontrolowanej działalności**

#### **1. Działania w zakresie zapewniania w przejściach granicznych warunków techniczno-organizacyjnych obsługi podróżnych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług**

Opis stanu faktycznego

1.1. We właściwości IAS pozostawało dziesięć przejść granicznych<sup>9</sup>: siedem drogowych (w Koroszczyńcu, Terespolu, Sławatyczach, Dorohusku, Hrebennem, Zosinie i Dołhobyczowie), dwa kolejowe (w Terespolu i Dorohusku) oraz jedno lotnicze (Port Lotniczy Lublin). Łącznie w 2017 r. potwierdzono 1 847 616 dokumentów Tax Free dotyczących towarów o wartości 2 135 388,5 tys. zł, w 2018 r. – 1 320 441 o wartości 1 408 053,4 tys. zł, a w I półroczu 2019 r. – 680 262 o wartości 698 192,5 tys. zł.

Skala ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free na poszczególnych przejściach granicznych (według danych LUCS z 26 sierpnia 2019 r.<sup>10</sup>) przedstawiała się następująco:

- w 2017 r. w Terespolu potwierdzono 442 025 (23,9%) dokumentów Tax Free o wartości 379 619,6 tys. zł, Hrebennem 431 673 (23,4%) o wartości 536 994,6 tys. zł, Zosinie 390 107 (21,1%) o wartości 463 576,9 tys. zł, w Dołhobyczowie 227 993 (12,3%) o wartości 299 575,2 tys. zł, w Dorohusku 219 589 (11,9%) o wartości 332 231,6 tys. zł;
- w 2018 r. w Terespolu potwierdzono 443 352 (33,6%) dokumentów o wartości 338 726,6 tys. zł, Hrebennem 228 611 (17,3%) o wartości 256 884,9 tys. zł, Zosinie 197 783 (15%) o wartości 232 033,8 tys. zł, w Dorohusku 165 090 (12,5%) o wartości 263 151,1 tys. zł, w Dołhobyczowie 164 522 (12,5%) o wartości 216 595,4 tys. zł;
- w I półroczu 2019 r. w Terespolu potwierdzono 198 900 (29,2%) dokumentów o wartości 137 999,4 tys. zł, Zosinie 156 729 (23%) o wartości 177 497,5 tys. zł, w Dołhobyczowie 119 963 (17,6%) o wartości 162 004,8 tys. zł, Hrebennem 91 087 (13,4%) o wartości 85 031,2 tys. zł i Dorohusku 69 191 (10,2%) o wartości 101 872,4 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 94-99)

1.2. Do zadań Działu Granicznego<sup>11</sup> IAS<sup>12</sup> należał w latach 2017-2019 (I półrocze) m.in. nadzór nad wykorzystaniem infrastruktury, sprzętu i urządzeń specjalistycznych do kontroli osób i towarów w pg oraz nadzór nad wdrażaniem i realizacją technologii odpraw osób i towarów. Z dniem 1 lipca 2019 r. do zadań DG dodano: nadzór nad wdrażaniem jednolitych procedur w zakresie budowy/rozbudowy, modernizacji, remontów oraz ewaluacji funkcjonowania pg, a także koordynację działań związanych z wyposażaniem w sprzęt techniczny wspomagający kontrole w pg oraz uzgadnianie kierunków współpracy i monitorowania ustaleń z zainteresowanymi instytucjami, w zakresie rozwiązań

<sup>8</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>9</sup> Dalej: pg.

<sup>10</sup> Dane z systemu informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych” – raport statystyka ogólna, rachunki krajowe i zagraniczne zarejestrowane.

<sup>11</sup> Dalej: DG.

<sup>12</sup> Według Regulaminu Organizacyjnego IAS (zadania Działu Granicznego były uregulowane w okresie od marca 2017 r. do czerwca 2019 r. kolejno w § 68, § 65, § 66).

infrastruktury oraz zaopatrzenia w sprzęt wspomagający kontrole na przejściach granicznych.

W okresie objętym kontrolą na poziomie IAS nie były przeprowadzane analizy lub ewaluacje stanu infrastruktury pg poświęcone wyłącznie warunkom odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. W ww. okresie inne jednostki (LUCS, jednostki SG) nie przekazywały analiz lub ewaluacji funkcjonowania pg w tym aspekcie.

Zgodnie z wyjaśnieniem Kierownika DG, funkcjonariusze IAS dokonywali wizytacji pg w zakresie przepustowości, skuteczności kontroli oraz nadzoru nad wykorzystaniem systemów informatycznych, infrastruktury, sprzętu i urządzeń specjalistycznych do kontroli osób i towarów. W trakcie wizytacji zwracana była także uwaga na odprawę towarów w ramach procedury Tax Free pod kątem organizacyjnym.

(akta kontroli tom I str. 470-501, tom IV str. 12-86)

Decyzją nr 26/2018 z 23 marca 2018 r. Dyrektor IAS powołał Lokalny Zespół do współpracy z Pełnomocnikiem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do spraw koordynacji działań izb administracji skarbowej obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze przejścia graniczne i koordynatorami lokalnymi<sup>13</sup>. Do zadań zespołu należało dokonanie przeglądu procedur odpraw i organizacji kontroli w przejściach granicznych należących do właściwości IAS. Wynikiem prac był „Raport z przeglądu przejść granicznych” z 23 kwietnia 2018 r. Rekomendacje zawarte w „Raporcie” w zakresie „infrastruktury i sprzętu do kontroli” nie obejmowały warunków odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Wskazano zaś na „rozważenie możliwości” wprowadzenia mobilnego dostępu do systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” w oddziałach celnych w Dorohusku i Terespolu.

Do czasu kontroli NIK ww. oddziały celne nie zostały wyposażone w urządzenia mobilne do obsługi systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” w pociągach dalekobieżnych. Potrzeba wyposażenia OC w Terespolu w takie urządzenia była zgłaszana przed 1 marca 2017 r. przez Urząd Celny w Białej Podlaskiej (od 2014 r.), a następnie przez LUCS. Wskazywano, iż Oddział wykorzystuje książkowe rejestry, z których dane są następnie retrospektywnie rejestrowane w systemie informatycznym, co jest czasochłonne. W związku z tym kontrole towaru prowadzone są w oparciu o własne, ustalone procedury z pominięciem systemowej analizy ryzyka. Problem ten został zgłoszony w październiku 2018 r. przez Zastępcę Dyrektora IAS do Pełnomocnika Szefa KAS ds. koordynacji działań izb administracji skarbowej obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze przejścia graniczne. Według stanowiska Zastępcy Dyrektora Departamentu Cel MF w gestii Dyrektora IAS<sup>14</sup> było zapewnienie odpowiedniego sprzętu oraz dostępu do Internetu. Były to podstawowe warunki korzystania z modułu mobilnego systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”.

Testy dotychczas posiadanych urządzeń mobilnych, które odbyły się w czerwcu i lipcu 2019 r. wykazały, że posiadany sprzęt nie nadawał się do pracy produkcyjnej. Podjęto decyzję o konieczności zakupu nowych urządzeń.

(akta kontroli tom IV str. 12-104)

**1.3.1.** Decyzją nr 108/2017 z 8 grudnia 2017 r.<sup>15</sup> DIAS powołał Zespół, efektem pracy którego było opracowanie „Analizy zatrudnienia w stosunku do wykonywanych zadań w zakresie LUCS w Białej Podlaskiej”<sup>16</sup>.

Identyfikując potrzeby w przypadku oddziałów celnych granicznych, założono iż

<sup>13</sup> Wyznaczonymi przez Szefa KAS pismem z 6 marca 2018 r. znak DC12.0723.13.2018.

<sup>14</sup> Dalej: DIAS.

<sup>15</sup> W sprawie powołania Zespołu ds. analizy zatrudnienia w stosunku do wykonywanych zadań w jednostkach KAS województwa lubelskiego.

<sup>16</sup> Analiza z dnia 16 marca 2018 r.

priorytetem jest zapewnienie obsady etatowej, która pozwoli na sprawne wykonywanie czynności w ramach obsługi granicznej pojazdów i podróży oraz będzie wystarczająca do utrzymania płynności odpraw na przejściu granicznym. W stosunku do każdego przejścia granicznego przeprowadzono analizę w zakresie wykonywanych czynności celem wyodrębnienia stanowisk pracy związanych z technologią odpraw, infrastrukturą, rodzajem obsługiwanego ruchu lub specyfikacją wykonywanych zadań. Analizy wykazały, iż w przypadku wszystkich oddziałów celnych występują potrzeby etatowe (od 6 do 35 etatów, razem 241), co stanowiło 19% stanu optymalnego. Największe potrzeby etatowe wystąpiły w OC w Dołhobyczowie (44 etatów, tj. 22% stanu optymalnego), OC w Terespolu (35 etatów, tj. 48%) i OC w Sławatyczach (29 etatów, tj. 32%). Wynikiem analizy było określenie optymalnego stanu oddziałów celnych (1 278) oraz potrzeb etatowych (241)<sup>17</sup>.

(akta kontroli tom III str.442-521)

Kolejna analiza kadrowa<sup>18</sup> została przedstawiona przez DG IAS we wrześniu 2018 r. wg której łączny niedobór na drogowych przejściach granicznych wyniósł 422 etatów, i stanowił 38% potrzeb etatowych. Analizy wykazały, iż w przypadku wszystkich oddziałów celnych występują potrzeby etatowe (od 35 do 124 etatów). Największe potrzeby etatowe wystąpiły w OC w Dorohusku (124 etatów, tj. 38% potrzeb etatowych), OC w Dołhobyczowie (78 etatów, tj. 61%) i OC w Sławatyczach (62 etatów, tj. 25%).

Na kolejowych i na lotniczym przejściu granicznym wskazane niedobory etatów wynosiły 68.

(akta kontroli tom III str. 254-521)

W grudniu 2018 r. DG IAS przedstawił kolejną analizę, w której wskazano niedobory kadrowe na przejściach granicznych na poziomie 235 etatów<sup>19</sup>.

(akta kontroli tom III str. 289-291)

Zastępca DIAS ds. cła i granicy stwierdził, że: potrzeby kadrowe rozpatrywano w kategoriach całości funkcjonowania pg i niezbędnej liczebności poszczególnych oddziałów celnych. Kierownicy oddziałów celnych planując liczebność poszczególnych zmian brali pod uwagę prognozowane natężenie ruchu granicznego we wszystkich obsługiwanych procedurach, w tym również w procedurze Tax Free. Liczba obsługiwanych dokumentów w tej procedurze w konkretnym czasokresie stanowiła jeden z elementów wpływających na kształtowanie się adekwatności obsady kadrowej w stosunku do natężenia ruchu granicznego i związanych z tym potrzeb kadrowych. Natężenie ruchu granicznego podróży zgłaszających wywóz towarów w ramach tej procedury charakteryzuje się dużą zmiennością w zależności od pory dnia i tygodnia, np. większe natężenie tego rodzaju podróży występuje zwykle w godzinach popołudniowych i wieczornych, a mniejsze w godzinach porannych i nocnych. Inaczej rozkłada się natężenie pojazdów i osób przekraczających granicę w ruchu osobowym na kierunku przywozowym. Kierownicy zmian mają więc możliwość dynamicznego reagowania na zmieniające się natężenie ruchu granicznego.

(akta kontroli tom II str. 417-439)

<sup>17</sup> W dniu 27 marca 2018 r. analiza została przekazana do Departamentu Budżetu, Logistyki i Kadr KAS.

<sup>18</sup> Została przekazana za pismem 0601-IZK-2.111.2.70.2018 z 24 września 2018 r. Szeffowi KAS.

<sup>19</sup> Analiza została przekazana za pismem 0601-IZK-2.111.2.2.2019 z 8 stycznia 2019 r. Szeffowi KAS. Dyrektor Departamentu Budżetu, Logistyki i Kadr KAS w odpowiedzi na pismo wskazał (14 stycznia 2019 r.), iż z uwagi na brak wolnych etatów i środków finansowych przeznaczonych na uposażenia, ewentualne przekazanie dodatkowych etatów nastąpi po przyjęciu ustawy budżetowej na 2019 r. i przeanalizowaniu zasobów etatowych (wakatów).

DIAS w przeprowadzonych analizach i pismach kierowanych do Szefa KAS wskazywał, iż niedobory kadrowe z jakimi borykają się OC mają negatywny wpływ na utrzymanie właściwego poziomu realizowanych zadań (poziomu i skuteczności kontroli) oraz rodzą poważne problemy natury organizacyjnej i stanowią zagrożenie dla ciągłości działania LUCS.

(akta kontroli tom III str. 285, 288, 289, 318, 320, 396, 418)

**1.3.2.** Do DIAS wpływały z LUCS wnioski o wzmocnienie kadrowe w oddziałach celnych, które DIAS przysyłał Szefowi KAS<sup>20</sup>. W celu jej realizacji oraz innych potrzeb w zakresie wzmocnienia kadrowego<sup>21</sup> w oddziałach celnych zostało skierowane pismo do Szefa KAS<sup>22</sup>.

DIAS wyjaśnił, iż potrzeby i wnioski w zakresie wzmocnienia kadrowego na pg są rozpatrywane poprzez:

- wystąpienia do Szefa KAS o zwiększenie limitu etatów funkcjonariuszy na pg,
- ogłaszanie naborów (w okresie objętym kontrolą do służby zostało przyjętych poprzez mianowanie 98 funkcjonariuszy),
- przeniesienia między oddziałami,
- przeniesienia na podstawie art. 150 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>23</sup> – przyjęto 41 funkcjonariuszy.

Naczelnik LUCS wnioskując o wzmocnienie etatowe poinformował, iż braki kadrowe będą miały negatywny wpływ na realizację nałożonych obowiązków oraz czynności wynikających z przepisów prawa, w dłuższym okresie czasu będą oddziaływały na należyte i sprawne funkcjonowanie pg oraz realizację zadań. Ograniczona zostanie kontrola fizyczna towarów na placu odpraw a w procedurze uproszczonej nie będzie realizowana, zaś podstawowe zadania jakim jest skuteczne zwalczanie przemytu nie będzie wykonywane.

(akta kontroli tom III str. 256-257, 270-272, 276-441)

**1.4.** W latach objętych kontrolą nie inicjowano i nie prowadzono działań informacyjnych skierowanych do sprzedawców towarów w systemie Tax Free, zmierzających do zwiększenia liczby podmiotów posiadających uprawnienia dostępowe do systemu informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych”.

(akta kontroli tom I str. 460-469)

**1.5.1.** W okresie objętym kontrolą do IAS wpłynęło siedem skarg, których przedmiotem było:

- zbyt długie oczekiwanie na odprawę Tax Free na pg Dorohusk-Jagodzin i w Terespolu,
- odmowa potwierdzenia tego samego dokumentu Tax Free w Oddziale Celnym w Zosinie, przy odprawie którego w Oddziale Celnym w Dorohusku ujawniono brak towaru,
- niewłaściwa interpretacja przepisów przez służbę celną w zakresie ilości przewożonych towarów (na dokumentach Tax Free została naniesiona uwaga przez funkcjonariusza celnego „możliwość wywozu towarów w celach handlowych za pomocą dokumentów Tax Free przez podróżnego poprzez wielokrotny wywóz tego samego rodzaju towaru”) na pg w Zosinie,
- długotrwała odprawa (opieszale wykonywanie czynności) na pg w Sławatyczach i każdorazowe kierowanie do kontroli,

<sup>20</sup> Pisma IAS z: 11 sierpnia 2017 r. (0601-IZK.2.111.6.227.2017.2), z 28 sierpnia 2017 r. (0601-IZK.2.111.6.230.2017.), z 30 sierpnia 2017 r. (0601-IZK.2.111.6.227.2017.3), z 24 września 2018 r. (0601-IZK.2.111.2.70.2018), z 8 stycznia 2019 r. ((0601-IZK.2.111.2.2.2019).

<sup>21</sup> Wykazano niedobór 373 etatów w oddziałach celnych.

<sup>22</sup> Pismo 0601-IZK-2.111.6.230.2017 z 28 sierpnia 2017 r.

<sup>23</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 768, ze zm.

- niewłaściwe zachowanie funkcjonariusza celnego pełniącego służbę na pasie Tax Free oraz utrudnianie przekraczania granicy (częste kierowanie do kontroli) na pg w Sławatyczach.

Analizie poddano wszystkie skargi, które wpłynęły do IAS w okresie od marca 2017 r. do czerwca 2019 r. Zostały one rozpatrzone zgodnie z ustawą z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>24</sup>. Skargi uznano za bezzasadne.

(akta kontroli tom I str. 217-280)

**1.5.2.** Do Izby nie wpłynęły, w okresie objętym kontrolą, wnioski, sygnały, postulaty od parlamentarzystów, organizacji pozarządowych, przedsiębiorców i zrzeszających ich organizacji, a także jednostek Straży Granicznej dotyczące warunków odprawy i oczekiwania na odprawę przez podróżnych w ramach procedury Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 217-218, 222)

**1.5.3.** Według informacji<sup>25</sup> przekazanej NIK przez Komendanta Nadbużańskiego Oddziału Straży Granicznej<sup>26</sup>: zakłócenia płynności ruchu w związku z funkcjonowaniem procedury Tax Free występują na drodze dojazdowej do drogowego pg z Ukrainą Hrebenne – Rawa Ruska. Droga ta posiada tylko dwa pasy ruchu, z których korzystają pojazdy w ruchu towarowym i osobowym, w tym podróżni odprawiający się w systemie Tax Free. W przypadku dużego natężenia ruchu tych podróżnych, którzy zajmują cały pas dojazdowy do pg, powstają zakłócenia w przebiegu ruchu dla pozostałych podróżnych. Odnosząc się do kwestii adekwatności infrastruktury przejść granicznych do skali ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, Komendant NOSG – wskazał na brak pełnej infrastruktury platformy wyjazdowej z RP na drogowym pg Zosin – Ustiług. W związku z koniecznością zwiększenia przepustowości tego przejścia, na lata 2019-2020 zaplanowana została kontynuacja rozbudowy platformy wyjazdowej. W zakresie współpracy z organami KAS, Komendant NOSG podjął działania dotyczące zmiany technologii odpraw granicznych, w odniesieniu do podróżnych przekraczających granicę w kierunku wyjazdowym z RP, w ramach Tax Free na drogowym pg Hrebenne – Rawa Ruska (dotychczas nie dokonano zmian w tym zakresie), informowania funkcjonariuszy celnych przez SG o odprawie cudzoziemców legitymujących się dokumentem paszportowym i posiadających kartę stałego pobytu, zgłaszających się do wyjazdu z RP z dokumentami Tax Free, na drogowym pg Zosin – Ustiług. Wprowadzona została procedura w tym zakresie.

Komendant NOSG nie zidentyfikował utrudnień dotyczących organizacji odpraw podróżnych dokonujących wywozu towarów w procedurze Tax Free i obsady funkcjonariuszy służby celno-skarbowej.

(akta kontroli tom IV str. 1-11)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

**OCENA CZĄSTKOWA**

W okresie objętym kontrolą w IAS nie identyfikowano istotnych problemów w zakresie obsługi podróżnych w procedurze Tax Free związanych z infrastrukturą pg. Nierozwiązany pozostawał natomiast problem ogólnych niedoborów kadrowych w oddziałach celnych wywierający negatywny wpływ na utrzymanie właściwego poziomu realizowanych zadań. Pomimo potrzeb zgłaszanych przez LUCS, a także wcześniej przez Urząd Celny w Białej Podlaskiej (od 2014 r.) nie zapewniono urządzeń mobilnych do obsługi systemu Tax Free w pociągach dalekobieżnych

<sup>24</sup> Dz.U. z 2018, poz. 2096, ze zm., dalej: Kpa.

<sup>25</sup> Informacja uzyskana w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

<sup>26</sup> Dalej: NOSG.



w dwóch oddziałach celnych, co skutkowało koniecznością dwukrotnej rejestracji dokumentów przez funkcjonariuszy, a także brakiem możliwości prowadzenia kontroli towarów w oparciu o systemową analizę ryzyka.

OBSZAR

## **2. Nadzór nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym**

Opis stanu faktycznego

**2.1.** Do zadań Referatu Zarządzania Ryzykiem (ICR) IAS (od marca 2017 r.) należała w szczególności<sup>27</sup>: ocena i prognozowanie możliwych zagrożeń ekonomicznych, pozaekonomicznych i społecznych w obszarach zadań wykonywanych w Izbie i podległych urzędach; analiza stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi w obszarach zadań wykonywanych przez KAS; zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych oraz prowadzenie rejestrów ryzyka w tym zakresie; opracowywanie analiz i sprawozdań oraz informacji niezbędnych do podejmowania decyzji związanych z realizacją polityki finansowej państwa oraz zarządzania ryzykiem; porównywanie, analiza i ocena danych z urzędów skarbowych z obszaru kontroli podatkowej oraz urzędu celno-skarbowego z obszaru kontroli celno-skarbowej.

W okresie od marca 2017 r. do marca 2019 r. Referat nie przeprowadzał analiz ryzyka związanego z potwierdzaniem wywozu towarów w procedurze Tax Free. Według Kierownika Referatu ICR: system „Zwrot VAT dla Podróżnych” nie umożliwia bezpośredniego dostępu analitycznego (bazodanowego), celem grupowego pobrania i analizy danych, dlatego nie ma możliwości budowania modeli analitycznych zwłaszcza łączących dane z tego systemu z danymi z hurtowni danych SPR (deklaracji VAT). Nie ma możliwości przeprowadzenia automatycznej analizy za wybrany okres obejmujący wszystkich podatników sprzedających towary, którzy skorzystali z procedury Tax Free i zastosowali stawkę ptu 0% w powiązaniu z nabywcami tych towarów, którzy zgłosili je do odprawy w procedurze Tax Free. Dane z przedmiotowych systemów są wykorzystywane w prowadzonych analizach w obszarze ptu w podległych urzędach skarbowych oraz LUCS wobec konkretnych podmiotów, np. przy analizie podmiotów deklarujących zwroty ptu (w tym w ramach zleconych przez IAS analiz).

W Dziale Granicznym IAS nie dokonywano analiz z wykorzystaniem danych zawartych w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych”, gdyż – jak podał Kierownik DG - nie wynikało to z regulaminu organizacyjnego IAS.

(akta kontroli tom I str. 426-427, 470-501, tom II str. 1-55, 346-362)

We wrześniu 2019 r., tj. w trakcie kontroli NIK, Urząd Skarbowy<sup>28</sup> w Chełmie zidentyfikował ryzyko nieprawidłowego zastosowania procedury Tax Free. Zwrócił uwagę, iż zapisy zawarte w imiennych dokumentach „Zwrot VAT dla Podróżnych” wskazują na częstotliwe dokonywanie sprzedaży towarów na rzecz podróżnych w ilościach o charakterze handlowym. Ponadto wystawiane dokumenty często nie posiadają dokładnego adresu nabywcy pozwalającego na jego identyfikację. Wniosek został przez Referat ICR uzupełniony o reguły typowania w celu umożliwienia skutecznego i efektywnego prowadzenia analiz podmiotowych,

<sup>27</sup> Według Regulaminu organizacyjnego IAS (według kolejno obowiązujących wersji zadania te były uregulowane w § 54, § 51 § 52).

<sup>28</sup> Dalej: US.

a następnie – w trakcie niniejszej kontroli NIK – 1 października 2019 r. wniosek został przesłany do Departamentu Analiz MF.

(akta kontroli tom II str. 1-55, 346-362)

**2.1.1.** Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy nadzór nad działalnością naczelnika urzędu celno-skarbowego. Według regulaminów organizacyjnych IAS zatwierdzonych w marcu 2017 r. i lipcu 2018 r. do zadań DG należał m.in. nadzór nad realizacją zadań związanych z obsługą ruchu osobowego i towarowego w przejściach granicznych oraz nadzór nad wdrażaniem i realizacją technologii odpraw osób i towarów w przejściach granicznych.

W IAS nie opracowywano standardów działania, a także nie dokonano analizy efektywności procedur kontrolnych dotyczących procedury Tax Free stosowanych na przejściach granicznych pozostających we właściwości Izby.

Jak wyjaśnił Zastępca DIAS ds. cła i granicy, zadania DG (określone w § 68 pkt 1 i pkt 2 Regulaminu Organizacyjnego IAS) polegające na: opracowywaniu i wdrażaniu standardów działania w zakresie obsługi ruchu osobowego i towarowego w pg, jak i nadzorowaniu oraz inicjowaniu zmian w zakresie efektywności procedur kontrolnych i technologii odpraw osób i towarów w pg, wprowadzone zostały w wersji obowiązującej od 1 lipca 2019 r.<sup>29</sup> Poprzednio obowiązujące Regulaminy Organizacyjne IAS zadań tych nie przewidywały. Wyjaśnił także, że mając na uwadze fakt, że realizację tych zadań przewidywał Statut Izby Administracji Skarbowej, określony w Załączniku Nr 5 do Zarządzenia Ministra Finansów z 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów<sup>30</sup> podjęto czynności w tym zakresie.

W maju 2019 r. Naczelnik LUCS przekazał do DG IAS procedury, polecenia, wytyczne i inne pisma (wydane przez Naczelnika LUCS oraz kierowników poszczególnych oddziałów celnych) związane z potwierdzaniem dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych” oraz kontrolą towarów wywożonych na podstawie takich dokumentów. DG IAS poinformował LUCS, że otrzymane dokumenty poddano wstępnej analizie, która wykazała m.in. niejednorodność postępowania (m.in.: niejednorodny stopień szczegółowości, tryb postępowania w odniesieniu do potwierdzania dokumentów wystawionych na osoby niepełnoletnie, a także podróżnych legitymujących się kartą stałego pobytu).

W związku z tym Zastępca DIAS ds. cła i granicy zwrócił się do Naczelnika LUCS o dokonanie przeglądu i w razie potrzeby aktualizacji procedur, poleceń i innych wytycznych funkcjonujących w LUCS związanych z potwierdzaniem dokumentów Tax Free oraz kontrolą towarów wywożonych za tymi dokumentami.

Według wyjaśnień Zastępcy Dyrektora: w LUCS prowadzone są prace związane z przeglądem i aktualizacją ww. procedur. Z dotychczasowych ustaleń wynika, że uznano za konieczną zmianę decyzji Naczelnika LUCS nr 27/2017 z 11 sierpnia 2017 r. w sprawie zasad rejestrowania i rewizji towarów wywożonych poza obszar celny UE na podstawie dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych”. Dyrektor nie podał zakresu projektowanych zmian, które – jak wskazał – są obecnie na etapie wewnętrznych uzgodnień.

(akta kontroli tom I str. 470-501, tom II str. 243, 417-480, tom IV str. 471-486)

<sup>29</sup> Regulamin stanowi załącznik do Zarządzenia Nr 38/2019 Dyrektora IAS w Lublinie z 26 czerwca 2019 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego IAS w Lublinie.

<sup>30</sup> Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 12.

**2.1.2.** W okresie objętym kontrolą do IAS wpływały informacje świadczące o ryzyku nadużyć w stosowaniu procedury Tax Free.

W marcu 2018 r. IAS zgromadziła z urzędów skarbowych i LUCS informacje o zidentyfikowanych mechanizmach nadużyć w obszarze Tax Free. Zostało to zainicjowane przez Dyrektora IAS w Łodzi, który zwrócił się do wszystkich izb administracji skarbowej z prośbą o udzielenie informacji dotyczących nieprawidłowości w procedurze Tax Free.

LUCS poinformował, że ujawniane nieprawidłowości dotyczyły całkowitego lub częściowego braku towarów, braku możliwości jego identyfikacji, nieprecyzyjnego opisu ilości na dokumencie oraz przewożenia go w ilościach, które mogły wskazywać na jego handlowy charakter. LUCS wskazał jednocześnie, że brak jest w obowiązujących przepisach i interpretacjach jednoznacznego określenia ilości, która może wskazywać na jego hurtowy charakter, dlatego funkcjonariusze dokonują subiektywnej i indywidualnej oceny. Analiza powtarzalności wywozu towarów przez konkretnych podróżnych wymaga większej ilości czasu i jest wykonywana, gdy funkcjonariusz ma uzasadnione podejrzenie, że taki charakter występuje w danym przypadku. LUCS wskazał, że system informatyczny „Zwrot VAT dla Podróżnych” nie pozwala na jednoznaczne zidentyfikowanie towarów wcześniej wywiezionych przez danego podróżnego. Brak funkcjonalności, która w prosty i szybki sposób umożliwiłaby sprawdzenie historii danego podróżnego. Weryfikacja historii każdego podróżnego wiązałaby się z podwojeniem czasu odprawy, albo zwiększeniem obsady funkcjonariuszy, w związku z dużą skalą wywożonego towaru na podstawie dokumentów Tax Free. W opinii Naczelnika LUCS weryfikacja przeznaczenia towarów wywożonych przez danego podróżnego byłaby możliwa, gdyby sprzedawcy mieli obowiązek zgłaszania asortymentu w formie elektronicznej ze szczegółowym opisem każdej pozycji. Ponadto, w celu stosowania jednolitych zasad na wszystkich przejściach konieczne jest wprowadzenie odpowiednich regulacji w tym zakresie. Naczelnik LUCS stwierdził także, że weryfikacja czy czas pobytu w RP faktycznie umożliwiał podróżnemu dokonanie zakupów byłaby możliwa w systemie SOC-O, jednak dotyczyłaby tylko jednego przejścia i wymagałaby obsłużenia przez rejestratora dodatkowego systemu, co wydłużyłoby odprawy Tax Free. Wymagałoby to także nadania uprawnień do przeglądu danych archiwalnych w tym systemie, co jest ograniczone ze względu na przepisy antykorupcyjne. Dodatkowym utrudnieniem, wydłużającym czas odprawy na przejściach z Ukrainą, byłaby konieczność sprawdzania po imieniu i nazwisku, a nie po numerze paszportu, ponieważ podróżni na kierunku wjazdowym do RP posługują się dokumentem MRG<sup>31</sup>, a dokumenty Tax Free mają wystawiane na paszporty.

Siedem urzędów skarbowych poinformowało IAS o zidentyfikowanych przypadkach wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów w ilościach wskazujących na ich przeznaczenie handlowe. Wskazywano również, iż występują przypadki, w których dokumenty Tax Free nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji, gdyż dany „podróżny” nie jest rzeczywistym nabywcą towaru, a jedynie dokonuje rozdrobnionego wywozu towarów poza UE na rzecz innych osób lub firm.

(akta kontroli tom I str. 100-147)

Zastępca DIAS ds. cła i granicy podał, że inicjował wymianę doświadczeń i dobrych praktyk w zakresie identyfikacji ryzyk oraz metod zwalczania przestępczości ekonomicznej i transgranicznej, w tym także związanych z procedurą zwrotu ptu podróżnym. W dniach 13-14 czerwca 2019 r. zorganizowana została konferencja na temat „Zwalczania przestępczości ekonomicznej i transgranicznej”, na której

---

<sup>31</sup> Małego Ruchu Granicznego.

omawiano zagadnienia związane m.in. z wywozem towarów przez podróżnych na podstawie dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych”, z uwzględnieniem zagrożenia polegającego na rozdrobnionym wywozie towarów. Z inicjatywy Pionu Celno-Granicznego DIAS decyzją nr 162/2019 z 16 lipca 2019 r. powołał zespół do opracowania koncepcji „Systemu monitorowania zadań i pomiaru stopnia ich realizacji w oddziałach celnych LUCS”. W pracach zespołu uwzględniono m.in. obszar związany z wywozem towarów przez podróżnych na podstawie dokumentów Tax Free. Parametry charakteryzujące obszar to: liczba zarejestrowanych dokumentów Tax Free, w tym elektronicznie, poziom kontroli Tax Free – stosunek skontrolowanych dokumentów do zarejestrowanych, skuteczność kontroli Tax Free – stosunek kontroli pozytywnych do liczby wszystkich kontroli. Zastępca DIAS dodał także, że Departament Ceł MF w piśmie<sup>32</sup> z 26 stycznia 2018 r. – w związku z ustaleniami zapadłymi na spotkaniu roboczym 24 stycznia 2018 r. (na którym uczestnicy sygnalizowali również potrzebę określenia ilości handlowych w wywozie towarów dokonywanych na podstawie dokumentów Tax Free) - przekazał projekt modyfikacji systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” wraz z prośbą o wskazanie m.in. zasadności projektowanych zmian. Naczelnik LUCS wskazał rozwiązanie dotyczące monitorowania ilości wywożonego towaru, a także ukierunkowanie kontroli fizycznej na konkretny towar. Powyższe uwagi i propozycje przekazano MF (Departamentowi Ceł) w piśmie<sup>33</sup> z 9 lutego 2018 r.

(akta kontroli tom II str. 417-480)

W styczniu 2018 r. LUCS, w związku z pismem<sup>34</sup> Departamentu Ceł MF kierowanym do dyrektorów IAS<sup>35</sup>, przedstawił propozycję rozwiązań w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych”:

- wprowadzenia funkcjonalności, która umożliwiłaby z poziomu urzędu celno-skarbowego dodawanie (i późniejsze zmiany) nazw kilku towarów, które na granicy będą wprowadzane przez funkcjonariuszy. Umożliwiłoby to okresowe monitorowanie ilości wyważonego towaru, a w połączeniu z zastrzeżeniem danej nazwy towaru, ukierunkowanie kontroli fizycznej na konkretny towar, oraz zmian legislacyjnych, które przyczynią się do ograniczenia wyłudzeń zwrotu ptu polegających na wprowadzeniu obowiązku:
- szczegółowego opisu towaru w dokumentach Tax Free w sposób jednoznacznie identyfikujący towar,
- wypełniania dokumentów Tax Free w całości w formie maszynowej (wydruk komputerowy). W przypadku dokumentów wypełnionych w części maszynowo i odręcznie istnieje prawdopodobieństwo przekazywania przez sprzedawcę czystych, niewypełnionych dokumentów Tax Free,
- sprawdzania przez sprzedawcę czy towar zbywany jednemu podróżnemu nie narusza ograniczeń co do ilości handlowych. Dzięki takiemu rozwiązaniu podróżny, który będzie chciał kupić większą ilość towarów (np. w związku z budową domu) będzie informowany o konieczności sporządzenia wymaganych dokumentów celnych u sprzedawcy. W obecnej sytuacji podróżny, któremu na granicy odmawiane jest potwierdzenie towaru z uwagi na ilości handlowe stawiany jest w sytuacji, gdy po zakupie towaru informowany jest, że nie otrzyma zwrotu podatku.

---

<sup>32</sup> Nr DC 12.0723.7.2018.

<sup>33</sup> Nr 0601-IGG.041.7.2018.4.

<sup>34</sup> Nr DC12.0723.7.2018 z 11 stycznia 2018 r.

<sup>35</sup> W Białymstoku, Lublinie, Rzeszowie, Olsztynie, Kielcach.

Przedstawiona odpowiedź<sup>36</sup>, przekazana do MF nie zawierała nieprawidłowości<sup>37</sup> w kwestii zwrotu ptu dla podróżnych<sup>38</sup>.

(akta kontroli, tom II str. 481-506)

**2.1.3.** W okresie od marca 2017 r. do sierpnia 2019 r. DIAS nie powoływał zespołów, ani nie organizował porad dedykowanych zagadnieniom związanym z procedurą Tax Free, w szczególności z potwierdzaniem wywozu towarów poza terytorium UE oraz ograniczeniem skali nadużyć.

(akta kontroli tom II str. 1-2, 56-93, 244-251)

**2.1.4.** W okresie objętym kontrolą w IAS nie były prowadzone analizy w zakresie skali zjawiska polegającego na nadużywaniu procedury Tax Free do rozdrobnionego wywozu znacznych ilości towarów w celach handlowych. Na zjawisko to oraz inne negatywne, do których jest wykorzystywany system Tax Free, wskazywało m.in. pismo MF (Departamentu Podatku od Towarów i Usług) z 28 lutego 2017 r.<sup>39</sup>, które 20 marca 2017 r. zostało przez DIAS przesłane Naczelnikowi LUCS – celem wykorzystania służbowego. Podkreślono w nim, iż system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter<sup>40</sup>. Stwierdzono, iż definicja bagażu osobistego (art. 56 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>41</sup>) wskazuje, iż przewożone towary nie mogą mieć przeznaczenia handlowego. MF podkreśliło przy tym rolę organu celnego związaną z potwierdzaniem wywozu towarów przez podróżnych w ramach systemu Tax Free i konieczność realizacji jego obowiązków w taki sposób, by nie dochodziło do wypaczenia istniejącej w obrębie UE procedury zwrotu podatku od towarów i usług.

Zastępca DIAS stwierdziła, że ww. analizy były prowadzone na poziomie Naczelnika LUCS. Natomiast w ramach nadzoru analizy te były omawiane na zorganizowanych naradach kadry kierowniczej IAS i LUCS.

Na naradzie 20 marca 2019 r. Naczelnik LUCS przedstawił dane dotyczące liczby i wartości potwierdzonych i anulowanych dokumentów Tax Free. W trakcie narady Zastępca Dyrektora Pionu Celno-Granicznego IAS zwrócił uwagę, że zagadnienie związane ze zwrotem podatku od towarów i usług od towarów wywożonych przez podróżnych jest jednym z najistotniejszych obszarów działalności KAS i w związku z tym polecił Naczelnikowi LUCS objęcie tego obszaru szczególnym nadzorem, a także dokonanie przeglądu i weryfikacji i ujednolicenia procedur, poleceń i innych wytycznych związanych z potwierdzaniem wywozu towarów zgłaszanych do wywozu na podstawie dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych”.

Z kolei, na naradzie, która odbyła się 16 kwietnia 2019 r., Zastępca DIAS ds. cła i granicy polecił kadrze kierowniczej sprawowanie skutecznego nadzoru nad realizacją przez podległe komórki organizacyjne poleceń i wytycznych w zakresie skuteczności oraz poziomów kontroli, zarówno w odniesieniu do kierunku przywozowego do RP, jak i wobec towarów wywożonych przez podróżnych na podstawie dokumentów Tax Free. Przypomniał także o konieczności realizacji polecenia przekazanego w trakcie poprzedniej narady dot. przeglądu obowiązujących procedur związanych z potwierdzaniem wywozu towarów na podstawie dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych”.

<sup>36</sup> Zgłoszone propozycje były omawiane podczas spotkania roboczego w MF.

<sup>37</sup> Informacje dotyczące nieprawidłowości w kwestii zwrotu ptu dla podróżnych, propozycji rozwiązań możliwych do zastosowania bez konieczności zmian prawa oraz propozycje zmian legislacyjnych zostały wypracowane przez IAS w Rzeszowie i Kielcach i przekazane do zapoznania pozostałym adresatom pisma.

<sup>38</sup> Departament Cel MF prosił o przekazanie informacji o nieprawidłowościach dotyczących procedury Tax-Free.

<sup>39</sup> Nr CP5.892.94.2016.BDDF.98.

<sup>40</sup> Wskazano na wyroki sądów administracyjnych: I SA/Kr 1620/15, I FSK 1222/11. I SA/RZ 403/15.

<sup>41</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm. – dalej: uptu.

Odnosząc się do kwestii rozeznania IAS w zakresie skali wykorzystywania w latach 2017-2019 (I półrocze) procedury Tax Free do wywozu poza obszar celny UE towarów o przeznaczeniu handlowym oraz skali oszustw karuzelowych z wykorzystaniem tej procedury Zastępca DIAS wskazała m.in., że nie ma możliwości podania zagregowanych danych dotyczących osób korzystających z procedury Tax Free (jednorazowo, w sposób częstotliwy, rozdrobniony na wiele osób specjalnie do tego zatrudnionych), gdyż użytkownik mający dostęp do systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” ma możliwość wygenerowania raportu tylko dla pojedynczego podatnika (według kryterium NIP). Co do skali oszustw karuzelowych z wykorzystaniem procedury Tax Free, Zastępca DIAS wyjaśniła, że IAS posiada wiedzę o trzech podmiotach. Wobec pierwszego z nich zostało złożone zawiadomienie do organów ścigania o podejrzenie popełnienia przestępstwa związanego z wyludzaniem podatku od towarów i usług. Drugiego wykazała kontrola celno-skarbowa. Trzeci wykazywał dużą wartość sprzedaży w systemie Tax Free, w związku z tym zaistniało podejrzenie, że sprzedaż nie była dokonywana na rzecz podróżnych wywożących towary w bagażu osobistym, lecz na rzecz podmiotów nabywających towary w celach handlowych. Właściwy urząd skarbowy skierował wniosek o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli tom IV str. 272-470)

Na potrzeby kontroli NIK, LUCS pozyskał z Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku zestawienie 30 podróżnych, dla których suma wartości dokumentów Tax Free, zarejestrowanych<sup>42</sup> w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych” w okresie 2017-2019 (I półrocze), była największa. Łączna wartość tych dokumentów wynosiła 69 261 215,79 zł, z czego dla poszczególnych podróżnych – od 1 681 908,04 zł do 5 847 769,56 zł (średnio 2 308 707,19 zł). Różna była liczba przedstawionych przez nich w tym okresie rachunków Tax Free – od 326 do 3 473 – oraz ich średnia wartość jednostkowa: od 1 010,77 zł do 5 691,74 zł.

**2.2.1.** W okresie objętym kontrolą DIAS nie wydawał Naczelnikowi LUCS wytycznych określających standardy działania funkcjonariuszy w pg w zakresie rejestracji dokumentów Tax Free i dokonywania kontroli wywożonego towaru w bagażu osobistym, a w szczególności:

- a) jednolitego sposobu oceny jednorazowo wywożonego towaru pod kątem stwierdzenia, czy jego ilość i rodzaj nie wskazują na jego handlowe przeznaczenie (takie przeznaczenie wyklucza możliwość wywozu w ramach procedury Tax Free),
- b) jednolitego sposobu analizy danych historycznych dotyczących częstotliwości wywozu przez danego podróżnego towarów pod kątem stwierdzenia, czy ilość i rodzaj towaru, a także częstotliwość wywozu nosi znamiona działalności handlowej (ocena okazjonalności wywozu),
- c) jednolitego na wszystkich pg sposobu dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towaru w ramach procedury Tax Free (tj. czy odmowa powinna być odnotowywana na dokumencie Tax Free przedstawionym funkcjonariuszowi, czy też w formie odrębnego dokumentu wręczanego podróżnemu).

DIAS podał, że wytyczne w zakresie potwierdzania wywozu towaru w bagażu osobistym na dokumencie Tax Free w przypadku towarów o charakterze handlowym zostały określone w piśmie MF (Departamentu Podatku od Towarów i Usług) z 28 lutego 2017 r.<sup>43</sup>, przekazany 20 marca 2017 r.<sup>44</sup> Naczelnikowi LUCS celem wykorzystania służbowego. Określenie charakteru handlowego towaru należy do ustaleń faktycznych, które muszą być rozpatrywane indywidualnie dla każdego

<sup>42</sup> Przez OC pozostające we właściwości LUCS.

<sup>43</sup> Nr CP5.892.94.2016.BDDF.98.

<sup>44</sup> Za pośrednictwem pisma nr 0601-IOC.027.4.2017.MJ.

przypadku (ilość wyrobów, częstotliwość przejazdów). Z uwagi na konieczność uwzględnienia specyfiki poszczególnych oddziałów celnych (przejścia graniczne osobowe, towarowe, drogowe, kolejowe) i specyfiki kontroli, przyjęty tryb postępowania winien być regulowany na poziomie naczelnika urzędu celno-skarbowego, a nawet kierownika oddziału celnego. Ww. kwestie były wcześniej regulowane na poziomie naczelników urzędów celnych. W związku z pismem<sup>45</sup> MF Departamentu Podatku od Towarów i Usług z 14 października 2014 r., dotyczącym m.in. trybu postępowania w przypadku, gdy towary wywożone przez podróżnych spełniają warunki i kryteria określone przepisami prawa odnoszącymi się do eksportu towarów, pismem z 29 maja 2015 r.<sup>46</sup> skierowanym do naczelników wszystkich ówczesnych urzędów celnych, wskazano proponowany tryb postępowania, tj. konieczność egzekwowania pisemnego zgłoszenia celnego w postaci dokumentu SAD od podróżnych wywożących towary w ilościach wskazujących na ich handlowe przeznaczenie. Zaproponowany tryb postępowania został następnie uszczegółowiony przez naczelników poszczególnych urzędów celnych, w formie poleceń z 10 czerwca 2015 r.<sup>47</sup> oraz z 25 czerwca 2015 r.<sup>48</sup> Również kierownicy oddziałów celnych wydawali polecenia w tym zakresie. Przykładem jest polecenie Kierownika OC w Hrebennem z 22 maja 2017 r.<sup>49</sup>, do którego załącznikiem był wzór odmowy Tax Free.

Zdaniem DIAS: mając na uwadze brak „ostrej” definicji bagażu podręcznego i okazjonalności wywozu, Izba nie rozważa modyfikacji standardów działania funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej i procedur na przejściach granicznych w zakresie „jednolitego sposobu analizy danych historycznych dotyczących częstotliwości wywozu przez danego podróżnego towarów pod kątem stwierdzenia, czy ilość i rodzaj towaru, a także częstotliwość wywozu nosi znamiona działalności handlowej (ocena okazjonalności wywozu)”.

Pismem z 22 maja 2017 r. Kierownik OC w Hrebennem, kierując się potrzebą ujednoczenia postępowania w przypadku przypuszczenia przez funkcjonariusza celnego, że ilość przewożonego przez podróżnego towaru może wskazywać na jego charakter handlowy, ustalił tryb postępowania podczas odmowy potwierdzenia wywozu towarów na dokumencie Tax Free. Wskazano w nim m.in. sposób rejestracji dokumentu, informowania kierownika zmiany, zakres informacji udzielany podróżnemu, wzór pisemnej informacji o odmowie (z uwzględnieniem stosownych pouczeń). Dział postępowania celnego IAS nie zgłaszał uwag do trybu opracowanego w OC w Hrebennem.

(akta kontroli tom II str. 218-221)

- d) jednolitego sposobu przeprowadzania kontroli towaru pod kątem zgodności jego ilości i wartości z przedstawianymi dokumentami z uwzględnieniem weryfikacji ładowności pojazdu, którym dany towar jest przewożony,
- e) jednolitego sposobu weryfikacji, czy podróżny dokonujący wywozu towaru w ramach procedury Tax Free legitymuje się Kartą Stałego Pobytu w Polsce, paszportem dyplomatycznym lub podwójnym obywatelstwem, co wyklucza możliwość potwierdzenia wywozu towarów w ramach Tax Free,

DIAS przywołał treść dwóch opinii prawnych wydanych przez LUCS. Zgodnie z pierwszą z 13 listopada 2018 r. „(...) skoro funkcjonariusz służby celno-skarbowej w procedurze Tax Free nie dokonuje ustalenia faktycznego miejsca zamieszkania w sensie przeprowadzania na tę okoliczność dowodu, a jedynie sprawdza zgodność danych z przedstawionych przez podróżnego dokumentów, to w przypadku

<sup>45</sup> Nr PT2/0680/171/584/SJK/14/RD93240.

<sup>46</sup> Nr 300000-IPCW.075.4.2015.MJ.

<sup>47</sup> Nr 301000-UPCR1.020.21.2015.JS.

<sup>48</sup> Nr 302000-UPCR.024.20.2015.KN.

<sup>49</sup> Nr 303020.5034.421.2017.

stwierdzenia zgodności danych funkcjonariusz potwierdza wywóz towarów, w przypadku niezgodności danych lub niemożności zbadania tej okoliczności odmawia potwierdzenia wywozu towarów.” „(...) Jeżeli nie ma możliwości zweryfikowania adresu z dokumentu Tax Free z okazanym dokumentem stwierdzającym tożsamość, funkcjonariusz nie potwierdza wywozu towaru. Jeżeli dane te nie są zgodne, funkcjonariusz również nie potwierdza wywozu. W sytuacji zaś, kiedy dane z dokumentu Tax Free i dokumentu stwierdzającego tożsamość są zgodne, funkcjonariusz potwierdza wywóz towaru niezależnie od wiedzy na temat faktycznego miejsca zamieszkania podróżnego. Przedmiotową opinię Referat Obsługi Prawnej LUCS przesłał do Zastępców Naczelnika LUCS w Delegaturach w Białej Podlaskiej, Lublinie i Zamościu<sup>50</sup>. W piśmie przewodnim podniesiono m.in., że organ celny nie jest zasadniczo właściwy do ustalania miejsca zamieszkania podróżnego w szczególności weryfikowania oświadczenia złożonego przez podróżnego w tym zakresie”. Według drugiej opinii radcy prawnego LUCS z 26 lipca 2019 r. sam fakt posiadania karty stałego pobytu nie przesądza o miejscu zamieszkania osoby, która się nią legitymuje. Pismo MF z 18 marca 2019 r.<sup>51</sup>, wraz z którym przesłano stanowisko MF (Departamentu Podatku od Towarów i Usług) w kwestii dotyczącej potwierdzania wywozu za granicę towaru wymienionego w dokumencie Tax Free, przedłożonym przez przedstawiciela dyplomatycznego, posiadającego obywatelstwo RP lub innego kraju UE i przebywającego na misji w kraju spoza UE przekazano do Naczelnika LUCS oraz Naczelników urzędów skarbowych wraz z pismem z 22 marca 2019 r.<sup>52</sup>,

- f) jednolitego sposobu raportowania przez OC o przypadkach wywozu towarów o znikomej wartości, których wartość na dokumentach Tax Free jest niewspółmiernie wysoka, w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free<sup>53</sup>,
- g) jednolitego sposobu raportowania na temat stwierdzenia przypadków braku towaru (powyżej określonej wartości) wykazanego na dokumentach Tax Free przedstawianych przez podróżnego w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free<sup>54</sup>,
- h) jednolitego sposobu raportowania na temat występowania dokumentów Tax Free wystawionych in blanco.

DIAS stwierdził: w badanym okresie do Izby nie były przekazywane ww. informacje, które mogły być wykorzystane podczas kontroli celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free. Dyrektor Izby podał, że kontrola towarów wywożonych w ramach Tax Free na granicy odbywa się zgodnie z postanowieniami decyzji nr 27/2017 Naczelnika LUCS z 11 sierpnia 2017 r. oraz technologiami odpraw obowiązującymi w poszczególnych oddziałach celnych granicznych oraz regulacjami i wytycznymi wydawanymi na poziomie kierowników oddziałów celnych. Co do zasady, kierowanie towarów wywożonych w ramach Tax Free do kontroli fizycznych odbywa się na podstawie systemowej analizy ryzyka zawartej w systemie informatycznym „Zwrot VAT dla Podróżnych”. W tym systemie oraz w systemie ZISAR zawarte są wszelkie informacje o: przypadkach braku towarów zgłoszonych

<sup>50</sup> Przy piśmie nr 308000-CWP.025.380.2018.

<sup>51</sup> Nr DC9.0723.13.2019.

<sup>52</sup> Nr 0601- IGG.027.3.2019.2.

<sup>53</sup> Może to świadczyć o wykorzystywaniu procedury Tax Free do oszustw „karuzelowych” zmierzających do wyłudzenia zwrotu ptu.

<sup>54</sup> Może to wskazywać na próbę wyłudzenia zwrotu ptu i stanowić przesłankę kontroli podatkowych i czynności sprawdzających u sprzedawcy towaru.



do wywozu, podmiotach sprzedających i wywożących towary z wykorzystaniem tych dokumentów.

- i) minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w procesie obsługi dokumentów Tax Free przez funkcjonariuszy SCS,

DIAS stwierdził, że minimalizacji ww. ryzyka służy:

1) rozdzielenie zadań procesu potwierdzania wywozu towarów, gdyż co do zasady, rejestracji dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych” dokonuje jeden funkcjonariusz - rejestrator, a kontroli fizycznej towarów dokonuje inny - rewident. Reguluje to § 3 decyzji nr 27/2017 Naczelnika LUCS z 11 sierpnia 2017 r.,

2) monitoring wizyjny poszczególnych stanowisk obsługi dokumentów Tax Free.

- j) minimalnego pożądanego poziomu kontroli towaru wywożonego za dokumentami Tax Free.

Według Dyrektora Izby: zgodnie z § 4 ust. 1 ww. decyzji nr 27/2017 Naczelnika LUCS z 11 sierpnia 2017 r. „Zastępcy naczelnika (LUCS) nadzorujący delegatury na bieżąco monitorują i określają zasady typowania do kontroli dokumentów „Zwrot VAT dla Podróżnych”. W § 4 ust. 2 doprecyzowano, że zasady te powinny uwzględniać: minimalny dobowy lub zmianowy poziom kontroli dokumentów, jaki należy utrzymywać w każdym z podległych oddziałów celnych, katalog rodzajów towarów wrażliwych i/lub określenie wartości towaru, których wywóz powinien podlegać kontroli, inne wymagania dotyczące sposobu typowania do kontroli, które mogą przyczynić się do obniżenia ryzyka nieuprawnionego potwierdzenia wywozu towarów. Pismem z 6 października 2017 r.<sup>55</sup> MF (Departament Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej) rekomendowało m.in. utrzymanie podwyższonych poziomów kontroli towarów zgłaszanych w ramach Tax Free oraz przeprowadzenie cyklicznych, wzmożonych działań kontrolnych na dziewięciu dowolnie wybranych zmianach. Zawarte w nim rekomendacje wraz pismem z 9 października 2017 r.<sup>56</sup> DG Izby przekazał do realizacji Naczelnikowi LUCS. W związku z tym w Izbie nie dokonywano modyfikacji przyjętych standardów działania w opisanym zakresie. W podległym LUCS już wcześniej, tj. przed 6 października 2017 r., podjęto działania, polegające na podwyższeniu poziomu kontroli towarów zgłaszanych w ramach procedury Tax Free kolejnymi poleceniami Zastępcy Naczelnika LUCS (z 7 sierpnia 2017 r., z 23 maja 2018 r., z 19 czerwca 2018 r.). Natomiast poleceniem z 20 grudnia 2018 r., po dokonaniu stosownej analizy, od 1 stycznia 2019 r. obniżono oczekiwane poziomy kontroli dokumentów Tax Free.

Według danych LUCS poziomy kontroli w podległych oddziałach celnych, w poszczególnych kwartałach, tj. od IV kw. 2017 r. do I kwartału 2019 r. przedstawiały się następująco (wymieniono niżej wartości minimalne i maksymalne bez względu na wskazane kwartały graniczne):

- OC w Koroszczyńcu od 13,7% w I kw. 2019 r. do 48,3% w III kw. 2018 r.
- OC w Terespolu od 34,5% w I kw. 2019 r. do 54,9% w IV kw. 2018 r.
- OC Drogowy w Terespolu od 14,4% w IV kw. 2017 r. do 21,7% w III kw. 2018 r.
- OC w Sławatyczach od 18% w IV kw. 2017 r. do 31,5% w III kw. 2018 r.
- OC w Dorohusku od 82,4% w III kw. 2018 r. do 89,6% w I kw. 2019 r.
- OC Drogowy w Dorohusku od 15,9% w IV kw. 2017 r. do 21,6% w IV kw. 2018 r.
- OC Port Lotniczy w Lublinie od 52,6% w IV kw. 2017 r. do 80% w I kw. 2019 r.
- OC w Hrebennem od 13,3% w I kw. 2018 r. do 20,8% w IV kw. 2018 r.
- OC w Zosinie od 16,2% w I kw. 2018 r. do 34,4% w IV kw. 2018 r.
- OC w Dołhobyczowie od 20,8% w IV kw. 2017 r. do 30,6% w IV kw. 2018 r.

(akta kontroli tom II str. 363-412)

<sup>55</sup> Nr DZP13.K033.3.2017.Z124(1).

<sup>56</sup> Nr 0601- IGG.5030.7.2017.2.

W IAS nie zostały opracowane i wdrożone zasady/instrukcje/procedury dotyczące przekazywania informacji pomiędzy urzędami skarbowymi i LUCS, w celu ograniczenia nadużyć w zakresie procedury Tax Free. Według DIAS za wystarczające uznano zasady współpracy między urzędami skarbowymi a urzędem celno-skarbowym określone w „Rekomendacjach Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych”, przekazanych podległym jednostkom wraz z pismem z 3 sierpnia 2017 r. Dodatkowe zasady współpracy podległych urzędów na terenie województwa lubelskiego zostały przekazane wraz z pismem Izby z 18 września 2017 r. Stwierdzono w nich, że w przypadku identyfikacji niepokojącego zjawiska gospodarczego noszącego znamiona przestępstwa podatkowego po wyczerpaniu możliwych działań naczelnik urzędu skarbowego przekazuje ww. informacje do Naczelnika LUCS. W przypadku zidentyfikowania takiego podmiotu przez LUCS informacja ta przekazywana jest do naczelnika urzędu skarbowego.

Natomiast w piśmie<sup>57</sup> z 5 kwietnia 2018 r. IAS przekazała do urzędów skarbowych zaktualizowane „Rekomendacje Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych”. Obejmowały one m.in. właściwość organów i koordynację działań KAS, zasadę współpracy z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej, wnioskowanie o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, zapobieganie popełnianiu przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Dyrektor Izby stwierdził: z uwagi na to, iż „Rekomendacje” nie obejmują zadań realizowanych na zewnętrznych granicach RP, IAS rozważa wypracowanie wytycznych w zakresie wymiany informacji pomiędzy urzędami skarbowymi a LUCS. Niemniej jednak w powyższym zakresie, należy mieć na uwadze kwestie prawne, organizacyjne i kadrowe. Ważnym aspektem w ramach wymiany informacji pomiędzy podległymi urzędami w zakresie Tax Free jest fakt, iż z dniem 1 marca 2017 r. naczelnik urzędu celno-skarbowego został organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości. Do jego zadań należy m.in. ustalanie i określanie podatków, opłat oraz rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1 ww. ustawy, a także prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości. Zdaniem DIAS: przy określeniu procedur wymiany informacji w funkcjonowaniu systemu Tax Free należy uwzględnić ekonomiczne efekty działań podjętych przez urzędy skarbowe, tj. niewielkich efektów finansowych projektu pilotażowego VAT PARASOL (realizowanego w 2016 r.) oraz priorytetów działań urzędów skarbowych określonych w zarządzeniach Szefa KAS w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS w latach 2017, 2018 i 2019.

(akta kontroli tom II str. 56-57, 244-251, 363-412)

Dział Graniczny IAS dysponował wiedzą na temat problemów organizacyjnych dotyczących rejestracji dokumentów Tax Free w pociągach, w kolejowych oddziałach celnych w: Dorohusku i Terespolu – braku urządzeń mobilnych dla funkcjonariuszy i konieczność dwukrotnej rejestracji dokumentów – raz w rejestrze książkowym w pociągu, a następnie w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych”. DG nie posiadał natomiast wiedzy na temat prawnych i organizacyjnych problemów związanych z odprawą podróżnych w procedurze Tax Free, które były identyfikowane w ramach LUCS (głównie przez kierowników oddziałów celnych), a dotyczyły m.in.: potrzeb w zakresie rozszerzenia funkcjonalności systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” w celu umożliwienia analizy częstotliwości wywozu towarów

<sup>57</sup> Nr 0601-ICK.4022.18.2018.4.

przez podróżnego (historia odpraw) oraz braku wytycznych i wsparcia w postaci odpowiednich przepisów w kierunku ścisłego uregulowania wywozu towarów w systemie Tax Free w kontekście roli funkcjonariuszy SCS w ocenie charakteru wywozu towarów (wywóz okazjonalny, czy handlowy).

Zastępca DIAS nadzorujący Pion Celno-Graniczny IAS wyjaśnił, że nie stwierdzono wpływu żadnego z takich pism do IAS, wskazując jednocześnie na utrudnienia odszukania pism ze względu na znaczące zmiany obsady kadrowej komórek Pionu, jakie zaistniały w ciągu ostatnich dwóch lat. Wskazał, iż problem ten został zdiagnozowany i podjęto działania zmierzające do zmian: formuły, organizacji i personalnych Pionu Celno-Granicznego. Koncepcja Reorganizacji Pionu została opracowana w październiku 2019 r. (w trakcie kontroli NIK) i przedłożona DIAS.

(akta kontroli tom II str. 417-433)

**2.2.2.** W okresie od marca 2017 r. do września 2019 r. IAS przeprowadziła trzy kontrole wewnętrzne w zakresie prawidłowości postępowania przy potwierdzaniu wywozu towarów w ramach Tax Free. Jedna kontrola doraźna przeprowadzona została w trybie uproszczonym w grudniu 2018 r. w LUCS Oddziale Celnym<sup>58</sup> w Terespolu. Dwie pozostałe stanowiły kontrole planowe, przeprowadzone w trybie zwykłym (w okresie od lutego do kwietnia 2019 r.) w LUCS w Oddziale Celnym Drogowym<sup>59</sup> w Dorohusku oraz (w czerwcu i lipcu 2019 r.) w LUCS – OC w Zosinie.

Kontrola w OCD w Terespolu została przeprowadzona 6 grudnia 2018 r. w godz. 16.20 – 18.40 w trakcie dokonywania odpraw na kierunku wywozowym z Polski na jednym z czynnych stanowisk rejestratora, a następnie rewidenta. Kontrola sprowadzała się do rejestracji w obecności kontrolerów IAS siedmiu dokumentów Tax Free oraz kontroli (rewizji) zgodności wywożonego towaru z przedłożonymi dokumentami i sprawdzeniu tożsamości podróżnych wywożących towar, w tym m.in. artykułów spożywczych i chemicznych. Kontrola nie wykazała nieprawidłowości. Stwierdzono uchybienia formalne polegające na braku podpisu podróżnych na trzech dokumentach Tax Free.

Kontrole planowe przeprowadzone w OCD w Dorohusku i OC w Zosinie obejmowały: rejestrację dokumentów, realizację dyrektyw z modułu analizy ryzyka systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”, wykonywanie przez funkcjonariuszy czynności kontrolnych oraz potwierdzanie wywozu towarów poza terytorium UE. Dodatkowo, w jednej z kontroli, zwrócono szczególną uwagę na realizację rekomendacji zawartej w piśmie Departamentu Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej MF z 6 października 2017 r. dotyczącej utrzymania podwyższonego poziomu kontroli towarów zgłaszanych w ramach Tax Free oraz przeprowadzenia cyklicznie wzmożonych działań kontrolnych na dziewięciu dowolnie wybranych zmianach w IV kwartale. Kontrole zakończyły się ocenami pozytywnymi z uchybieniami. Uchybienia dotyczyły kilku błędów o charakterze ewidencyjnym.

(akta kontroli tom IV str. 104-230)

Analiza dokumentacji (w szczególności zapisów wystąpień pokontrolnych) z dwóch ww. kontroli planowych, wykazała, że w badaniach kontrolnych nie uwzględniono i nie ujęto w treści wystąpień pokontrolnych:

- 1) sprawdzenia oraz oceny skali i zakresu prowadzenia przez kierowników zmian „kontroli powtórnych” wywożonego towaru (weryfikacji prawidłowości dokonania kontroli towaru przez funkcjonariusza dokonującego odprawy) oraz podejmowania wyrzykowych kontroli towaru z własnej inicjatywy,
- 2) sprawdzenia, czy Kierownik OC (bezpośrednio lub za pośrednictwem Naczelnika

---

<sup>58</sup> Dalej: OC.

<sup>59</sup> Dalej: OCD.

LUCS) przekazywał właściwym urządóm skarbowym informacje o stwierdzonych przypadkach całkowitego braku towarów deklarowanych do wywozu przez podróżnych w celu wykorzystania tej informacji w kontroli podatkowej u sprzedawcy towaru,

3) zbadania prawidłowości postępowania funkcjonariuszy przy weryfikacji, czy ilość, wartość i okoliczności wywozu towaru nie wskazują na jego handlowe przeznaczenie, z uwzględnieniem częstotliwości dokonywania przez danego podróżnego wywozu towarów w ramach procedury Tax Free,

4) badania prawidłowości dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free,

5) sprawdzenia, czy Kierownik OC lub Naczelnik LUCS obejmował kontrolą funkcjonalną działania w zakresie potwierdzania wywozu towarów w ramach procedury Tax Free,

6) weryfikacji, czy w każdym przypadku stwierdzenia przez funkcjonariusza braku towaru stosowano wobec podróżnego sankcje karne skarbowe (tylko w przypadku kontroli w OC w Zosinie wskazano jeden taki przypadek – stwierdzony w próbie kontrolnej, natomiast w przypadku kontroli OCD w Dorohusku w ogóle nie objęto badaniem tej kwestii, mimo, że braki towarów zostały stwierdzone).

Odnosząc się do ww. kwestii Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej podała:

Ad 1) Na podstawie zapisów rejestru „Zwrot VAT dla Podróżnych” w badanym okresie w OCD w Dorohusku nie stwierdzono przeprowadzania kontroli powtórnych przez kierowników zmian, jeżeli chodzi o weryfikację prawidłowości postępowania przy potwierdzaniu wywozu towarów w ramach Tax Free. W OC w Zosinie w badanej próbie kontrolnej stwierdzono jeden przypadek przeprowadzenia kontroli powtórnej z wynikiem „Zgodność”, co stwierdzono w wystąpieniu pokontrolnym na stronie 6.

Ad 2) Przekazywanie informacji przez Kierowników OC bezpośrednio lub za pośrednictwem Naczelnika LUCS właściwym urządóm skarbowym o stwierdzonych przypadkach całkowitego braku towaru deklarowanego do wywozu przez podróżnych nie było ujmowane w tematykach ww. kontroli z uwagi na fakt, iż informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach, w tym informacje o całkowitym braku towaru są rejestrowane w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych”, do którego mają również dostęp m.in. użytkownicy z urządów skarbowych.

Ad 3) Zespół kontrolerów uczestnicząc bezpośrednio przy szczegółowych rewizjach wywożonych towarów w ramach Tax Free przeprowadzanych przez rewidentów, na bieżąco weryfikował w oparciu o przedstawiony towar i dokumenty „czy ilość, wartość i okoliczności wywozu towaru nie wskazują na jego handlowe przeznaczenie”. W żadnym z przypadków wskazanych w wystąpieniach pokontrolnych, gdzie czynności rewizji dokonywano w obecności funkcjonariuszy z zespołu kontrolerów nie podważono i nie zakwestionowano decyzji funkcjonariuszy o potwierdzeniu na dokumentach Tax Free wywozu towarów. System „Zwrot VAT dla Podróżnych” nie posiada funkcjonalności, aby funkcjonariusz dokonujący rejestracji dokumentów Tax Free mógł widzieć ilość poprzednich przejazdów danego podróżnego. Uprawnienia do poszczególnych ról systemu, m.in. przeszukiwania danych posiadają tylko niektórzy funkcjonariusze wyznaczeni lub pełniący kierownicze stanowiska. Dodatkowym utrudnieniem w tym względzie jest brak jednoznacznych przepisów prawa definiujących ilości handlowe, jak też ograniczających ilość przekroczeń granicy przez podróżnych. Nie bez wpływu na brak takich analiz jest też fakt, iż dane wymienionego systemu dotyczące wywożonego towaru są niewystarczające do celów porównawczych i pozwalają jedynie określić łączną wartość wywożonego towaru i ogólny asortyment bez jego wyszczególnienia.

Ad 4) Przypadki odmowy potwierdzenia wywozu stwierdzono wyłącznie na podstawie danych systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”. Ze względu na brak archiwizowania dokumentów Tax Free analiza ograniczyła się jedynie do stwierdzenia ilości i powodu odmowy potwierdzenia wywozu na podstawie zapisów systemu.

Ad 5) Zagadnień tych nie ujmowano w tematykach ww. kontroli, gdyż zespół kontrolerów w trakcie czynności przedkontrolnych dokonał analizy kontroli funkcjonalnych w oparciu o „Informację o rodzaju nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzenia kontroli funkcjonalnej” w okresie od stycznia do grudnia 2018 r. i nie stwierdził w ww. dokumencie informacji o nieprawidłowościach dotyczących postępowania przy potwierdzaniu wywozu towarów w ramach Tax Free.

Ad 6) W trakcie przeprowadzania czynności kontrolnych w OCD w Dorohusku i w OC w Zosinie w przypadku stwierdzenia całkowitego lub częściowego braku towaru analizowano, czy wobec podróżnych stosowano sankcje karne-skarbowe.

(akta kontroli tom IV str. 104-230, 237-244)

**2.2.3.** Do zadań Działu Kontroli Wewnętrznej (KW) IAS należała<sup>60</sup> m.in. analiza informacji zewnętrznych i wewnętrznych, sygnalizujących kształtowanie się niepożądanego stanu faktycznego lub niezadowolającego stopnia realizacji zadań IAS oraz podległych urzędach, monitorowanie i analizowanie zjawisk niepożądanych, w szczególności sprzyjających korupcji.

Kierownik Działu KW stwierdziła, że komórka ta nie analizowała informacji dotyczących kształtowania się niepożądanego stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania systemu Tax Free, ponieważ informacje takie nie wpływały do tego Działu. Od utworzenia 1 marca 2017 r. KAS, Dział nie otrzymał żadnych informacji o nieprawidłowościach w funkcjonowaniu procedury Tax Free oraz nie dysponuje wiedzą o sformułowanych w tym zakresie ocenach i zaleceniach, stwierdzonych w latach 2014-2016 przez komórki kontroli wewnętrznej Izby Celnej oraz urzędów celnych w województwie lubelskim. Jednocześnie Kierownik podkreśliła, że Dział posiada wiedzę o sprawach dotyczących Tax Free w zakresie objętym kontrolami wewnętrznymi przeprowadzonymi w 2019 r. W przypadku ustaleń podjętych w trakcie kontroli w OCD w Dorohusku 7 sierpnia 2019 r. skierowano pismo do Zastępcy DIAS ds. cła i granicy dotyczące działań zmierzających do wyeliminowania ryzyka niezasadnego potwierdzania dokumentów Tax Free w stosunku do osób posiadających kartę stałego pobytu w krajach UE.

(akta kontroli tom I str. 6-7, tom II str. 1-2, 252-289, tom IV str. 245-271)

**2.2.4.** W okresie objętym kontrolą Dział KW dokonał analizy trzech zgłoszeń dotyczących zjawisk korupcyjnych związanych z odprawą podróżnych w procedurze Tax Free, tj.:

- 1) możliwości podejmowania przez podróżnych prób wręczenia funkcjonariuszom dokonującym kontroli celno-skarbowej korzyści majątkowej (wartości pieniężnych);
- 2) możliwości istnienia powiązań pomiędzy jednym z funkcjonariuszy SCS a podróżnymi dokonującymi odprawy towarów na danym przejściu;
- 3) nieprecyzyjnych przepisów dotyczących ilości handlowej towaru wywożonego według dokumentów Tax Free, dającego możliwość żądania przez funkcjonariuszy korzyści majątkowych w zamian za ich potwierdzenie.

We wszystkich wymienionych przypadkach podjęte zostały działania mające na celu zbadanie zasygnalizowanych mechanizmów mogących sprzyjać korupcji.

<sup>60</sup> Od marca 2017 r. zgodnie z § 23 Regulaminu organizacyjnego IAS.

W trzeciej sprawie, przedsiębiorca poinformował pracownika urzędu skarbowego o nieprawidłowościach przy potwierdzaniu dokumentów Tax Free, o których dowiedział się od cudzoziemców nabywających u niego towary. Zdaniem przedsiębiorcy funkcjonariusze celni wpisują na dokumentach Tax Free adnotację o ilościach handlowych, która uniemożliwia odzyskanie ptu z tytułu wywozu, a faktycznie chodzi o wymuszenie korzyści majątkowej. W przypadku podróżnych, którzy się na to nie zgadzają, wracają do sprzedawcy i proszą o przepisanie dokumentów, a następnie udają się na inne przejście graniczne i tam odprawiają towar poza UE. W związku z otrzymanymi informacjami w Dziale KW przeprowadzono analizę dotyczącą anulowanych dokumentów Tax Free (wystawionych przez składającego doniesienie przedsiębiorcę) i stwierdzono, że na 32 takie dokumenty 24 zostały powtórnie przedstawione i potwierdzone na granicy po ich przepisaniu (na tym samym lub innym przejściu granicznym). W przypadku ośmiu pozostałych dokumentów Tax Free brak było informacji w systemie R-30, jednak rejestr użytkowany w IAS nie pozwalał na dostęp do danych dotyczących pozostałych województw. Wskazano również, iż towar mógł być zwrócony do sprzedawcy w celu wystawienia nowych paragonów. W konsekwencji informacje te wraz z ustaleniami stanu faktycznego zostały przez Dział KW IAS skierowane do zbadania przez Lubelski Wydział Terenowy Biura Inspekcji Wewnętrznej MF.

(akta kontroli tom II str. 1-2, 252-289)

**2.3.** W okresie od marca 2017 r. do końca sierpnia 2019 r. funkcjonariusze SCS nie uczestniczyli w szkoleniach w zakresie odprawy podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax-Free, mimo, że zgłoszone zostały dwa wnioski w tym przedmiocie.

W maju 2017 r. Kierownik Działu Postępowania Celnego Delegatury LUCS w Zamościu złożył wniosek (z upoważnienia Naczelnika LUCS), zawierający zapotrzebowanie zgłoszone przez Oddział Celny w Hrebennem, na szkolenie dotyczące stosowania przepisów regulujących zasady systemu Tax Free, określone w art. 126-130 uptu, którym objęci powinni być także funkcjonariusze pełniący służbę na pozostałych pg. Według uzasadnienia: potrzeba ta wynika z konieczności rozwiania wątpliwości i ujednoczenia zasad potwierdzania wywozu poza obszar celny UE towarów ujętych na dokumencie „Zwrot VAT dla Podróżnych”.

Kolejny wniosek wpłynął w sierpniu 2017 r. od Zastępcy Naczelnika LUCS w Białej Podlaskiej, który przekazał zapotrzebowanie Zastępcy Naczelnika LUCS Delegatury w Zamościu, na szkolenie wewnętrzne dla funkcjonariuszy OC w Dołhobyczowie, Hrebennem i Zosinie, z zakresu potwierdzania wywozu towarów w procedurze Tax Free. We wniosku przywołano wyrok NSA z 29 czerwca 2017 r.<sup>61</sup>, według którego sprzedawca nie może kontrolować, czy towar ma przeznaczenie handlowe, a do kontroli wywozu powołane są służby celne i wskazano, iż zachodzi konieczność przeprowadzenia szkolenia w tym temacie.

Odpowiadając na prośbę IAS o wskazanie wykładowcy z zasobów kadrowych LUCS, Naczelnik LUCS poinformował komórkę ds. kadr i szkoleń IAS, że nie dysponuje takim wykładowcą oraz stwierdził, iż wykładowca powinien posiadać doświadczenie w zakresie oceny prawidłowości potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium UE na podstawie prowadzonych postępowań dotyczących weryfikacji zwrotów podatku od towarów i usług w procedurze Tax Free. Naczelnik LUCS ponowił prośbę o przeprowadzenie szkolenia, podkreślając jednocześnie, że zgodnie z Regulaminem organizacyjnym IAS do zadań komórek Pionu Orzecznictwa<sup>62</sup>, należy prowadzenie szkoleń, instruktaży, spotkań roboczych i narad

<sup>61</sup> Sygn. akt I FSK 2030/15.

<sup>62</sup> W tym Działów Podatku od Towarów i Usług oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (§ 43 pkt 16 i § 44 pkt 16 w brzmieniu ustalonym zarządzeniem Dyrektora IAS z 26 czerwca 2019 r.).

dla pracowników podległych urzędów oraz opracowywanie materiałów szkoleniowych, w szczególności w zakresie orzecznictwa oraz wykonywania zadań KAS, z uwzględnieniem zaistniałych nieprawidłowości i uchybień oraz orzecznictwa sądowego.

(akta kontroli tom I str. 21-67)

W związku z powyższym Kierownik Działu Kadr i Szkoleń<sup>63</sup> IAS skierowała 12 czerwca 2017 r. pismo do Referatu Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej IAS<sup>64</sup> z prośbą o informację, czy istnieje możliwość przeprowadzenia przez ten Referat ww. szkolenia. Nie otrzymała odpowiedzi zwrotnej w tym zakresie. Kierownik ww. Referatu podała, że w związku z brakiem monitu w powyższej sprawie uznano, że szkolenie zostało przeprowadzone przez pracowników innych komórek merytorycznych Izby.

W dniu 27 września 2017 r. Kierownik DKiS IAS zwróciła się do Krajowej Szkoły Skarbowości (KSS) z prośbą o rozważanie możliwości organizacji szkolenia centralnego z powyższej tematyki bądź wskazanie wykładowcy z tego zakresu z innej IAS. Poinformowała jednocześnie KSS, iż w Izbie w Lublinie nie znaleziono wykładowcy dysponującego doświadczeniem w zakresie oceny potwierdzania wywozu towarów poza terytorium UE na podstawie prowadzonych postępowań dotyczących weryfikacji zwrotu ptu w procedurze Tax Free. Do dnia rozpoczęcia niniejszej kontroli ww. pismo pozostało bez odpowiedzi.

Dyrektor KSS poinformował NIK<sup>65</sup>, iż podjęto próby pozyskania wykładowcy z grona trenerów wewnętrznych KAS. Jednakże napotykając trudności spowodowane brakiem takiego eksperta i niezgłoszeniem tematu Tax Free w przeprowadzonej przez KSS ankiecie badania potrzeb, odstąpiono od jego realizacji.

Naczelnik Wydziału Kadr, Szkoleń oraz Spraw Pracowniczych i Socjalnych IAS podała: wysyłając do KSS pismo oraz poszukując w szeregach tej Izby osób posiadających odpowiednią wiedzę z zakresu potwierdzania wywozu towarów poza UE w ramach procedury Tax Free, wykorzystano wszystkie dostępne środki, które umożliwiłyby organizację szkolenia z ww. zakresu. KSS jest jednostką powołaną w strukturze KAS do realizowania polityki szkoleniowej. Naczelnik stwierdziła, że: w kolejnych latach podległe jednostki nie zgłosiły ponownego zapotrzebowania na realizację szkoleń z ww. zakresu. Mimo braku odpowiedzi z KSS Wydział nie podjął dodatkowych działań, gdyż – jak stwierdziła Naczelnik - uznano pismo skierowane do KSS za kończące możliwości IAS w tym zakresie. Informacja o braku odpowiedzi z KSS na nasze pismo nie została przekazana do DIAS. KSS nie udzieliła Izbie odpowiedzi na pismo, a także nie ujęła szkolenia z wnioskowanej tematyki w planie szkoleń dla KAS na kolejne lata.

Naczelnik Wydziału dodała, że w regionalnych planach szkoleniowych IAS na lata 2017-2019 nie zostały ujęte potrzeby szkoleniowe w ww. zakresie z uwagi na brak w tej Izbie osób, które posiadają przygotowanie merytoryczne do przeprowadzenia szkolenia z tak specjalistycznych zagadnień. Zgodnie z założeniami w „Systemie szkolenia kadr KAS” plan szkoleń regionalnych powinien odpowiadać na potrzeby urzędu, ale w miarę dostępności zasobów. W związku ze złożonym zapotrzebowaniem nie analizowano możliwości pozyskania wykładowców, mogących przeprowadzić szkolenie.

(akta kontroli tom I str. 21-67, 231-236)

---

<sup>63</sup> Dalej: DKiS.

<sup>64</sup> Dalej: ICK.

<sup>65</sup> W trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

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

Niepodejmowanie do marca 2019 r., w ramach nadzoru nad działalnością Naczelnika LUCS, działań zmierzających do zapewnienia jednolitego wykonywania kontroli wywozu poza obszar UE towarów w ramach procedury Tax Free, w szczególności ze względu na:

- brak na poziomie Pionu Celno-Granicznego Izby pełnej i usystematyzowanej wiedzy na temat prawnych i organizacyjnych problemów identyfikowanych przez oddziały celne funkcjonujące w ramach LUCS, zarówno przed, jak i po 1 marca 2017 r.,
- nieobejmowanie przez kontrole wewnętrzne IAS, prowadzone w LUCS w latach 2017-2019 (I półrocze), kwestii jednolitości działania na poszczególnych pg w ramach kontroli wywozu towarów w procedurze Tax Free,
- brak analiz ryzyka ukierunkowanych na określenie stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi z wykorzystaniem procedury Tax Free,
- niewystarczające analizy ryzyka poprzedzające kontrole wewnętrzne przeprowadzane przez IAS w obszarze funkcjonowania procedury Tax Free. Projektując kontrole wewnętrzne, na poziomie IAS nie dysponowano w szczególności materiałami z kontroli wewnętrznych przeprowadzanych przed utworzeniem KAS w ramach ówczesnych urzędów celnych. NIK zwraca uwagę, że w wyniku tych kontroli poza stwierdzanymi nieprawidłowościami i uchybieniami wskazywane były istotne spostrzeżenia zespołów kontrolnych wskazujące na ryzyka związane z funkcjonowaniem procedury Tax Free. Ponadto, pomimo potwierdzenia informacji uzyskanej od sprzedawcy towaru o przypadkach odmów potwierdzenia wywozu towarów na jednym z pg, a następnie wywozu tych samych towarów przez to samo lub inne pg<sup>66</sup>, zakres przedmiotowy kontroli wewnętrznych IAS nie obejmował badania jednolitości postępowania funkcjonariuszy.

Biorąc pod uwagę potrzebę zapewnienia wiarygodnych ocen badanych obszarów oraz wypracowywania skutecznych rozwiązań służących doskonaleniu działań podległych jednostek, kontrole wewnętrzne prowadzone przez IAS powinny być poprzedzane pełną analizą wszelkich materiałów pozostających w dyspozycji organów KAS. Kontrole prowadzone przez referaty kontroli wewnętrznej urzędów celnych prowadzone przed 1 marca 2017 r. poza wykazywaniem nieprawidłowości w stosowaniu procedury Tax Free, wskazywały na istotne ryzyka formułowane w ramach spostrzeżeń zespołów kontrolnych<sup>67</sup>. Analiza tego typu materiałów na etapie przedkontrolnym mieści się w dyspozycji art. 14 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej<sup>68</sup>.

Formułując przedmiotową nieprawidłowość NIK uwzględnia jednak, iż:

- w maju 2019 r. zobowiązano Naczelnika LUCS do dokonania przeglądu i w razie potrzeby aktualizacji tych dokumentów. Do czasu zakończenia kontroli NIK działania w tym zakresie nie zostały zakończone,
- Zastępca DIAS przedłożył w trakcie kontroli NIK Dyrektorowi Izby koncepcję zmian organizacyjnych i personalnych Pionu Celno-Granicznego IAS

<sup>66</sup> Analiza z 2 marca 2018 r. nr 0601-IWW.095.11.2018.2 (sprawa, o której mowa w pkt 2.2.4 niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

<sup>67</sup> Np. wystąpienie pokontrolne z 2 grudnia 2015 r. 302000-UKWR.0921.8.2015 Urzędu Celnego w Lublinie Referat Kontroli Wewnętrznej po kontroli w OCD w Dorohusku oraz wystąpienie pokontrolne z 27 maja 2014 r. nr 302000-UKWR-091-1/14 Urzędu Celnego w Lublinie Referat Kontroli Wewnętrznej po kontroli w OCD w Dorohusku.

<sup>68</sup> Dz. U. Nr 185, poz. 1092, ze zm. Por. również *Standardy kontroli w administracji rządowej*, KPRM, 31 sierpnia 2017 r.



ukierunkowaną w szczególności na poprawę skuteczności nadzoru oraz koordynacji działań w zakresie opracowywanych i wdrażanych standardów oraz wzmocnienie współpracy pomiędzy IAS a właściwymi komórkami organizacyjnymi LUCS w zakresie realizacji zadań związanych z funkcjonowaniem przejść granicznych,

- w trakcie kontroli NIK DIAS zadeklarował podjęcie analizy funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym oraz działań zmierzających do pozyskania danych z systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” o określonych kryteriach selekcyjnych, a także wydanie – w zależności od wyników analiz – odpowiednich procedur i wytycznych dotyczących funkcjonowania systemu Tax Free.

(akta kontroli tom IV str. 557-661)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym badaniem IAS sprawowała niewystarczający nadzór nad działalnością LUCS w zakresie potwierdzania wywozu towarów w ramach Tax Free, w tym jednolitością realizacji zadań w tym obszarze na przejściach granicznych zlokalizowanych w województwie lubelskim. Wynikało to w szczególności z braku na poziomie IAS usystematyzowanej wiedzy na temat realizacji przez LUCS i podległe oddziały celne zadań w zakresie kontroli wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, jak również podstawowych problemów prawnych i organizacyjnych identyfikowanych w LUCS w tym obszarze. Z uwagi na brak „ostrej definicji bagażu podręcznego” i okazjonalności wywozu IAS nie formułowała wytycznych dla LUCS dotyczących jednolitego sposobu analizy danych historycznych dotyczących częstotliwości wywozu towarów przez danego podróżnego pod kątem stwierdzenia, czy ilość i rodzaj towaru, a także częstotliwość wywozu nosi znamiona działalności handlowej. Ze względu na ograniczenia funkcjonalności systemu informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych”, na poziomie IAS nie prowadzono analiz ryzyka zmierzających do zidentyfikowania przypadków nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free. Ustalenie trybu postępowania w tym zakresie pozostawiano Naczelnikowi LUCS i kierownikom oddziałów celnych. Formułując przedmiotową ocenę NIK uwzględnia jednak podjęte od marca 2019 r. i zadeklarowane przez DIAS w trakcie kontroli NIK działania ukierunkowane na ujednoczenie kontroli wywozu towarów w procedurze Tax Free, usprawnienia nadzoru i koordynacji działań związanych z funkcjonowaniem przejść granicznych oraz analizy funkcjonowania systemu Tax Free na obszarze właściwości IAS.

#### OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

**3.1.** W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. zadeklarowana wartość dostaw przez wszystkich sprzedawców Tax Free zarejestrowanych w urzędach skarbowych<sup>69</sup> na terenie województwa lubelskiego wynosiła 1 062 330,8 tys. zł (z czego w 2017 r.: 482 207,4 tys. zł, w 2018 r.: 372 675,3 tys. zł oraz I półroczu 2019 r. 207 448,1 tys. zł.). Największe wartości zadeklarowanych dostaw towarów w ramach procedury Tax Free odnotowano:

- w Urzędzie Skarbowym w Białej Podlaskiej – 542 979,4 tys. zł (z czego: w 2017 r. 231 567,2 tys. zł, w 2018 r. 212 208,9 tys. zł oraz I półroczu 2019 r. 99 203,3 tys. zł),

<sup>69</sup> Liczba podmiotów deklarujących dostawę towarów w systemie Tax-Free: w 2017 r.: 675 podmiotów, w 2018 r. – 631, zaś w I półroczu 2019 r. – 537.

- w Lubelskim Urzędzie Skarbowym – 281 010,4 tys. zł (z czego: w 2017 r. 132 784,6 tys. zł, w 2018 r. 96 658,1 tys. zł oraz w I półroczu 2019 r. 51 567,7 tys. zł),
- w Urzędzie Skarbowym w Tomaszowie Lubelskim – 254 743,1 tys. zł (z czego w 2017 r. 122 223 tys. zł, w 2018 r. 90 682,6 tys. zł oraz w I półroczu 2019 r. 41 837,5 tys. zł).

(akta kontroli tom I str. 13)

**3.2.1.** Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS, do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. W okresie objętym kontrolą działalność analityczna IAS nie obejmowała kwestii związanych z prawidłowością stosowania przez podatników podatku od towarów i usług stawki 0% do sprzedaży cudzoziemcom spoza UE towarów w ramach systemu Tax Free. Komórki organizacyjne IAS<sup>70</sup> nie przeprowadzały analiz w zakresie działalności podległych US i LUCS dotyczących weryfikowania prawidłowości stosowania stawki 0% przez podatników ptu.

W IAS nie przeprowadzano analiz w zakresie realizacji przez Naczelnika LUCS zaleceń MF<sup>71</sup> dotyczących: miejsca przeprowadzenia kontroli, czasu trwania działań kontroli i wymaganego progu kontroli oraz nie dokonywano weryfikacji czy LUCS zrealizował rekomendacje Departamentu MF<sup>72</sup>. W działalności IAS nie wykorzystywano danych zawartych w pismach MF lub innych Izb<sup>73</sup> do identyfikacji ryzyka związanego z procedurą Tax Free na terenie województwa lubelskiego.

(akta kontroli tom I str. 347-384, tom II str. 481-506)

**3.2.2.** W okresie objętym kontrolą naczelnicy UC i Naczelnik LUCS nie zgłaszali IAS problemów związanych z weryfikacją prawidłowości stosowania stawki ptu 0% przez sprzedawców Tax Free.

(akta kontroli tom II str. 1-289, tom III str. 1-99)

W marcu 2018 r. IAS w Lublinie, w związku z pismem IAS w Łodzi dotyczącym zaobserwowanego mechanizmu oszustwa podatkowego, polegającego na dostawie w procedurze Tax Free przez osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium UE, hurtowych ilości towarów, co wskazywałoby na ich przeznaczenie handlowe a nie użytek osobisty, przeprowadziła rozeznanie wśród podległych urzędów skarbowych i LUCS. Jednostki te zgłosiły m.in. następujące ryzyka:

- wystawianie pustych faktur na towary pochodzące od znikających podatników,
- wykorzystywanie do nadużyć spółek handlowych o niskim kapitale zakładowym,
- wykorzystanie modelu transakcji wewnątrzspółnotowych i procedury Tax Free do wywozu towaru poza obszar UE, a następnie jego powrót,
- dokumenty Tax Free nie odzwierciedlające rzeczywistych transakcji,
- zorganizowany wywóz towarów poza obszar UE w ilościach handlowych,
- nieprzebywanie cudzoziemców na terytorium Polski w dniu zakupu towaru oraz w dniu otrzymania zwrotu podatku,
- niedokonanie wywozu towarów poza terytorium Polski,
- dokonywanie zwrotu podatku osobom, które nie były podróżnymi,

<sup>70</sup> Referat ICR, ICK, Pion Celno-Graniczny, Dział KW.

<sup>71</sup> Pismo MF nr UNP:0601-18-023873 (0601-ICK.4022.1.2018.4) z 5 marca 2018 r.

<sup>72</sup> Zostały zawarte w piśmie Departamentu Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej nr CP5.892.130.2017 z 18 lipca 2017 r.

<sup>73</sup> Z Wrocławia (pismo nr 0201-ZCMP.070.20.2017.IAZ z 23 listopada 2017 r.), Łodzi (pismo nr 1001-ICK1.4022.29.2018.2.MW z 8 marca 2018 r.), Kielc (informacja z 29 grudnia 2017 r.), Rzeszowa (pismo nr 1801-IGG.5030.1.2018 z 2 stycznia 2018 r.).

- duża częstotliwość zakupów dokonywana przez podróżnych u tych samych sprzedawców (np. od kilku do kilkudziesięciu paragonów wystawionych o danej godzinie),
- zakup asortymentu mało przydatnego do codziennego użytku,
- wystawianie in blanco dokumentów sprzedaży Tax Free i uzupełnianie danych przez przypadkowe osoby, które nie dokonywały zakupu.

Część z urzędów skarbowych przywoływała wyroki sądów administracyjnych, a w szczególności wyrok NSA z 29 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 2030/15, w którym stwierdzono, że otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z urzędowym potwierdzeniem urzędu celnego wywozu sprzedanego towaru poza terytorium UE, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu ptu oraz zastosowania do sprzedaży stawki 0%. Wg ww. wyroku funkcjonariusz celny przed potwierdzeniem wywozu towarów w systemie Tax Free powinien dokonać rewizji towaru z uwzględnieniem jego rodzaju oraz ilości, a także częstotliwości dokonywania wywozu, wynikającej z danych posiadanych przez organy służby granicznej. Zdaniem Sądu stwierdzenie handlowego ich przeznaczenia, wyklucza potwierdzenie wywozu w ramach tej procedury.

Informacja o wskazanych ryzykach dotyczących procedury Tax Free została przekazana do IAS w Łodzi. Zarówno odpowiedzi urzędów skarbowych i LUCS w przedmiotowej sprawie, jak i informacja skierowana do IAS w Łodzi nie zostały przekazane do Referatu ICR IAS, we właściwości którego pozostawało m.in. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Kierownik Działu KW IAS wyjaśniła, iż zarówno pismo, jak i informacje wystosowane w odpowiedzi do IAS w Łodzi, nie wpłynęły do tego Działu.

Pismo IAS w Łodzi oraz informacje stanowiące odpowiedź nie zostały przekazane do Pionu Celno-Granicznego IAS.

(akta kontroli tom I str. 100-156)

W sierpniu 2018 r. – na polecenie Departamentu Ceł MF – Izba przeprowadziła rozeznanie wśród podległych urzędów skarbowych oraz LUCS w zakresie funkcjonowania systemu informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych”. Poproszono o przedstawienie propozycji zagadnień oraz niezbędnych funkcjonalności, które powinny być zawarte w rozwiązaniach systemowych i wspierałyby proces typowania podmiotów do kontroli podatkowej i kontroli celno- skarbowej w oparciu o dokumenty Tax Free. Zgłoszone propozycje dotyczyły m.in.:

- dodania funkcji, która umożliwiłaby wyszukiwanie za podany okres podróżnych, u których liczba zarejestrowanych dokumentów Tax Free przekracza określoną wartość i stworzenie na podstawie uzyskanych danych raportu w formacie, który mógłby być wykorzystany do porównania danych z bazami działającymi w urzędach skarbowych oraz zapewnienie dostępu do tej funkcjonalności z poziomu tych urzędów. Jeden z US wskazał, iż zdarza się, że podróżni w okresie kilku miesięcy dokonywali wywozu towarów o wartości kilkuset tys. zł od określonej grupy sprzedawców, a postępowania kontrolne w takich przypadkach stwierdzały udział podmiotów sprzedających towary w oszustwach „karuzelowych”,
- możliwości tworzenia raportów i analiz oraz wydruków dotyczących konkretnego wybranego podatnika, danego okresu rozliczeniowego, ilości transakcji i kwot z konkretnym podróżnym w danym okresie rozliczeniowym oraz zbiorczych raportów dotyczących danego okresu rozliczeniowego. Wskazywano, iż raporty nie pomagają w wychyceniu częstotliwości dokonywania zakupów przez

konkretnego podróżnego od danego podatnika, nie są przydatne do typowania podmiotów do kontroli z uwagi na brak szczegółowych danych dotyczących podróżnych,

- możliwości wygenerowania raportu dotyczącego potwierdzenia wywozu towarów przez organy celne w systemie z podaniem danych identyfikujących funkcjonariusza,
- możliwości wygenerowania dodatkowego raportu z informacją dotyczącą „podróżnego” dokonującego zakupu w ramach Tax Free w zakresie prowadzenia bądź nie działalności gospodarczej (w szczególności w miejscu stałego zamieszkania),
- widoczności w obsłudze elektronicznej dokumentów pełnych danych osobowych nabywcy,
- możliwości sprawdzenia przez rewidenta ile dokumentów Tax Free oraz z jakim towarem zostało zarejestrowanych do danego pojazdu w ciągu ostatnich trzech godzin,
- możliwości zastrzegania pojazdów z dodatkowymi parametrami, takimi jak liczba i/lub wartość dokumentów zarejestrowanych na dany pojazd w ciągu ostatnich 3 godzin,
- włączenia do funkcjonalności systemu i automatyczne kierowanie do kontroli podróżnych, którym wydano karty stałego pobytu na terenie RP,
- rozszerzenie obligatoryjnych danych rejestrowanych w systemie o dedykowane pole „nr rejestracyjny pojazdu”,
- rozszerzenie asortymentu towaru objętego zastrzeżeniami systemowymi,
- automatyczne informowanie/blokowanie przez system dokumentów, dla których minął termin na przedstawienie ich na granicy.

Propozycje te zostały przekazane do IAS w Białymstoku - jako administratora systemu. W grudniu 2018 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Cel MF poinformował, iż wskazane rozwiązania zostały poddane analizie, co do możliwości ich wykonania i posłużą jako materiał wyjściowy do rozbudowy systemu Tax Free w perspektywie czasowej do 31 stycznia 2021 r.

Kierownik Referatu ICR poinformował, iż w maju 2019 r. MF zapoczątkowało prace mające na celu zbudowanie modelu analitycznego, który będzie miał za zadanie wspomaganie procesu nadzoru nad prawidłowością weryfikacji dostawy towarów dla podróżnych. Wyniki analizy będą ukierunkowane na prowadzenie polityki nadzoru nad weryfikacją dostawy towarów dla podróżnych w sposób ciągły i systematyczny. Wyjaśnił również, iż analiza ma charakter cykliczny, wykonywany co miesiąc a model analityczny został opracowany, a jego efektem są zestawienia w postaci arkuszy Excel (arkusze Poradnik i arkusz US).

(akta kontroli tom III str. 1-99)

Od 30 marca 2016 r. do 28 lutego 2017 r. w Izbie Skarbowej w Lublinie działał Zespół wspomaganie analitycznego służb celnych i skarbowych w zakresie zwrotu ptu m.in. dla podróżnych, który zebrał od urzędów skarbowych propozycje działań zmierzających do zmniejszenia skali wyłudzeń podatku od towarów i usług w ramach systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”. Dotyczyły one m.in.:

- zwiększenia liczby kontroli celno-skarbowych,
- zwiększenia liczby kontroli fizycznych towarów wywożonych w ramach systemu Tax Free,
- kontroli dokumentów Tax Free, która powinna koncentrować się na ilości towarów zakupionych u tego samego sprzedawcy, wielokrotnym przekraczaniu granicy przez tego samego podróżnego, niestandardowych godzinach transakcji handlowych,

- weryfikacji, czy podróżni mają miejsce zamieszkania poza UE (dostawa towarów jest dokonywana na rzecz podróżnych, którzy legitymują się kartą stałego pobytu w Polsce lub prowadzą pozarolniczą działalność gospodarczą).
- ograniczenia zjawiska wykorzystywania systemu Tax Free do wywozu towarów w ilościach hurtowych z ewidentnym przeznaczeniem na cele handlowe,
- weryfikacji asortymentu wywożonego w bagażu podręcznym po kilka lub kilkanaście razy w miesiącu przez jednego podróżnego np. sprzętu AGD,
- wprowadzeniu pełnej ewidencji osób przekraczających granicę RP,
- ujawnienia urzędowi skarbowym wszystkich pozycji w rejestrze R-30 systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”,
- wprowadzenia w ustawie od towarów i usług definicji „bagażu osobistego”,
- wprowadzenia maksymalnego rocznego limitu w transakcjach Tax Free,
- wprowadzenia wymogu płatności dla „podróżnych” tylko w formie elektronicznej,
- kontroli celno-skarbowych w podmiotach, które wykazują największą sprzedaż w ramach systemu Tax Free,

Na podstawie zgromadzonych informacji, 6 maja 2016 r. Izba Skarbowa w Lublinie przekazała Izbie Celnej w Białej Podlaskiej propozycję działań, jakie należałoby podjąć w celu zmniejszenia ryzyka wyłudzenia podatku od towarów i usług w ramach systemu Tax Free.

Zastępca Dyrektora ds. kontroli, cła i audytu IAS wyjaśnił, iż z uwagi na wejście w życie z dniem 1 marca 2017 r. ustawy o KAS, a tym samym konsolidację służb skarbowych i celnych, zespół zakończył działalność. Dodał, iż przez okres jednego roku współpracy służb, poziom wygenerowanych wpływów nie stanowił istotnej pozycji w łącznym przypisie z prowadzonych przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom II str. 56-57, 94-181)

**3.2.3.** W okresie objętym kontrolą w IAS nie przeprowadzono analiz dotyczących skali zjawiska polegającego na zakładaniu przez cudzoziemców spółek handlowych o niskim kapitale zakładowym i dokonywania przez nie sprzedaży towarów w systemie Tax Free.

(akta kontroli tom III str. 1-99)

W związku z pismem IAS w Łodzi Naczelnik Lubelskiego US w Lublinie poinformował, iż przeprowadzał kontrole podatkowe, w trakcie których stwierdzono wykorzystywanie spółek handlowych o kapitale zakładowym 5 tys. zł przez cudzoziemców będących jednocześnie ich udziałowcami do nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 100, 117)

Zastępca DIAS ds. kontroli, cła i audytu wyjaśnił, iż w marcu 2018 r. do Izby wpłynęło pismo<sup>74</sup> IAS w Łodzi (z 8 marca 2018 r.). Nieprawidłowości przedstawione w ww. piśmie odnośnie systemu Tax Free zostały rozpoznane i zidentyfikowane na terenie województwa lubelskiego już w latach poprzednich przez US, Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej oraz Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie. Wyrazem tego są przeprowadzone liczne kontrole podatkowe, postępowania kontrolne, kontrole celno-skarbowe w ww. zakresie, zakończone postępowaniami podatkowymi oraz orzeczeniami sądowno-administracyjnymi. Ponadto dodał, iż - jak wynika z pisma IAS w Łodzi, wcześniejszych analiz przeprowadzanych przez tut. Izbę, jak i samych urzędów skarbowych - proceder ten można ujawnić dopiero na etapie weryfikacji przedstawionej dokumentacji źródłowej w toku prowadzonych

<sup>74</sup> Nr 1001-ICK1.4022.29.2018.2.MW.

czynności sprawdzających, a przede wszystkim w toku prowadzonej kontroli podatkowej/celno-skarbowej.

(akta kontroli tom I str. 148-154)

**3.2.4.** W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. w IAS nie wydawano dla podległych urzędów skarbowych wytycznych w zakresie prowadzenia analizy ryzyka rejestracyjnego podatników ptu po zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu sprzedaży w ramach systemu Tax Free.

(akta kontroli tom III str. 1-99)

**3.3.1.** W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. Urzędy Skarbowe z terenu województwa lubelskiego przeprowadziły:

- czynności sprawdzające u 520 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free, w tym: w 2017 r. u 212, w 2018 r. u 185, a w 2019 r. u 123. Wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free wynosiła odpowiednio: 11,8 tys. zł, 4,5 tys. zł, 1,6 tys. zł, co zostało uwzględnione w korektach deklaracji podatkowych,
- kontrole podatkowe u 62 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free, w tym: w 2017 r. u 28, w 2018 r. u 25, a 2019 r. u dziewięciu. Wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free wynosiła odpowiednio: 9 460,9 tys. zł, 3 440,7 tys. zł, 3 158,4 tys. zł, natomiast według ostatecznych decyzji podatkowych lub korekt deklaracji odpowiednio: 188,6 tys. zł, 260,3 tys. zł, 52,4 tys. zł.

Kontroli celno-skarbowej został w 2017 r. poddany jeden podmiot uczestniczący w systemie Tax Free, w 2018 r. dziewięć podmiotów, a w 2019 r. dwa. Dokumenty Tax Free zostały zakwestionowane w związku z kontrolami z 2018 r., a ich wartość wyniosła 848,7 tys. zł (na dzień kontroli NIK brak ostatecznej decyzji).

W latach 2017-2019 (koniec I półrocza 2019 r.) w systemie Tax Free uczestniczyło odpowiednio: 1 246, 1 219, 1 171 podmiotów.

(akta kontroli tom I str. 18-20)

Spośród 30 podmiotów z terenu województwa lubelskiego, które w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. zadeklarowały dostawy towarów w ramach systemu Tax Free o najwyższej wartości (od 14 290,3 tys. zł do 175 376,1 tys. zł):

- 13 zostało poddanych w tym okresie kontrolom podatkowym (19 kontroli, w tym siedem zakończonych wynikiem pozytywnym),
- cztery – kontrolom celno-skarbowym (sześć kontroli, wszystkie z wynikiem pozytywnym),
- u wszystkich prowadzono z różną częstotliwością czynności sprawdzające.

(akta kontroli tom I str. 186-216)

Ze wstępnej oceny ryzyka za okres od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2019 r. dokonanej w trakcie kontroli NIK w aplikacji WRO-system wynika, iż spośród ww. 30 podatników: 13 to podmioty o wysokim ryzyku, 2 o podwyższonym, zaś 15 o akceptowalnym.

(akta kontroli tom IV str. 511-556)

**3.3.2.** W okresie objętym kontrolą IAS nie wydawała dla podległych US wytycznych w zakresie zakresu i sposobu prowadzenia kontroli u podatników dokonujących dostaw w ramach systemu Tax Free, z uwzględnieniem specyfiki tej procedury, a w szczególności dotyczących jednolitego sposobu weryfikacji:

- a) czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w Polsce w czasie dokonywania zakupu, dokonywania wywozu towaru z terytorium Polski i w czasie kwitowania zwrotu ptu od sprzedawcy towaru.

Według DIAS: urzędy mają możliwość dostępu do zintegrowanego systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” z systemem teleinformatycznym Archiwum Odpraw i Legitymowań (ZAOiL) Straży Granicznej, który daje możliwość pozyskania bieżącej informacji na temat wywozu towarów przez podróżnych w ramach Tax Free.

- b) czy podróżny, któremu sprzedawca Tax Free zwrócił ptu spełnił warunek posiadania miejsca stałego zamieszkania poza terytorium UE.

DIAS stwierdził, że 22 marca 2019 r. przekazane zostało podległym organom pismo<sup>75</sup> MF z 18 marca 2019 r., zawierające stanowisko Departamentu Podatku od Towarów i Usług w kwestii dotyczącej potwierdzania wywozu za granicę towaru wymienionego w dokumencie Tax Free, przedłożonym przez przedstawiciela dyplomatycznego, posiadającego obywatelstwo RP lub innego kraju UE i przebywającego na misji w kraju spoza UE.

- c) czy podróżni, którzy uzyskali od sprzedawcy zwrot ptu, przewozili jednorazowo lub w sposób częstotliwy ilości towaru wskazujące na jego handlowe przeznaczenie.

DIAS, wskazując wyrok NSA z 29 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 2030/15, wyrok WSA w Lublinie z 18 listopada 2015 r. sygn. akt I SA/Lu 441/15 stwierdził, iż w przypadku potwierdzenia przez urząd wywozu towarów z UE przez ich nabywców, organy podatkowe mają obowiązek rozważyć zastosowanie art. 2 pkt 8 lit. b upu, także na podstawie okazanych przez kontrolowanych dokumentów Tax Free. Stąd IAS nie rozważa wydania podległym organom wytycznych, natomiast funkcjonariusze mogą odmówić potwierdzenia wywozu tych towarów w ilości wskazującej na ich handlowy charakter.

- d) rzetelności potwierdzenia wywozu towaru z Polski, tj. badania, czy pieczęcie i podpisy polskich funkcjonariuszy SCS na dokumentach Tax Free nie są fałszywe (podrobione).

DIAS wskazał na możliwość występowania do oddziałów celnych o informacje, czy w danych dniach były użytkowane pieczęcie o określonych numerach, jak również na możliwość powołania biegłego w celu podważenia wiarygodności dokumentów Tax Free. Wskazał również, że w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych” R-30 rejestrowane są wszystkie dokumenty, a zatem w pierwszej kolejności podstawą weryfikacji tych dokumentów powinny być zapisy w ww. rejestrze, dlatego też IAS nie rozważa wydania podległym organom wytycznych w zakresie badania rzetelności potwierdzenia wywozu z Polski,

- e) rzetelności potwierdzenia wywozu zakupionego w Polsce towaru przez przejścia graniczne innych państw, tj. badania, czy pieczęcie i podpisy funkcjonariuszy celnych ww. państw na dokumentach Tax Free nie są fałszywe (podrobione). Powyższe może być zweryfikowane w administracjach innych państw za pośrednictwem IAS we Wrocławiu (Dział Międzynarodowej Pomocy Administracyjnej w Sprawach Celnych)<sup>76</sup>.

DIAS wskazał, iż organom podatkowym i LUCS przekazano celem służbowego wykorzystania pismo<sup>77</sup> IAS we Wrocławiu (Działu Międzynarodowej Pomocy Administracyjnej w Sprawach Celnych) z 23 listopada 2017 r. zwracające uwagę na

<sup>75</sup> Nr DC9.0723.13.2019.

<sup>76</sup> Pismem z 23 listopada 2017 r. (nr 0201-ZCMP.070.20.2017.1.AZ) IAS we Wrocławiu poinformowała inne IAS o odnotowaniu wzrostu negatywnych odpowiedzi, w szczególności administracji celnych Litwy i Węgier, na wnioski US dotyczące sprawdzenia wiarygodności dokumentów Tax Free. Odpowiedzi dotyczyły podrobionych pieczęci organów celnych oraz podpisów funkcjonariuszy celnych.

<sup>77</sup> Nr 0201-ZCMP.070.20.2017.1.AZ.

zjawisko negatywnych odpowiedzi zagranicznych administracji celnych w zakresie wiarygodności potwierdzania dokumentów Tax Free.

DIAS poinformował, iż nie rozważa wydania podległym organom wytycznych w celu jednolitego sposobu weryfikacji stosowania stawki 0%:

- gdyż zasady systemu Tax Free, określone w art. 126-130 uptu, weryfikowane w ramach kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz czynności sprawdzających, są wąskim zagadnieniem w ramach weryfikacji stosowania stawki 0%, który obowiązuje już od 2004 r.;
- z uwagi na ogromne doświadczenie podległych urzędów w ww. zakresie, bardzo wąski zakres czynności kontrolnych oraz aktualną linię orzecniczą IAS.

DIAS wskazał również, że funkcjonariusze dokonujący potwierdzenia wywozu towarów z terytorium UE, w przypadku, gdy osoba fizyczna wywozi w bagażu osobistym towary o charakterze handlowym, nie powinni potwierdzać wywozu tych towarów na dokumencie Tax Free.

(akta kontroli tom II str. 363-412)

**3.3.3.** Na 30 sierpnia 2019 r. aktywny dostęp do systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” posiadało 1 130 osób zatrudnionych w IAS, US i LUCS, z czego 117 z IAS i podległych US<sup>78</sup>. Dostęp odbywał się w sposób niezakłócony<sup>79</sup>. Do Systemu Archiwum Odpraw i Legitymowań ZSE6 (ZAOiL) dostęp posiadało 117 osób.

DIAS wyjaśnił, iż formalny dostęp do systemu informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych” nastąpił dla pracowników IAS wraz z podległymi jednostkami 1 marca 2017 r. Dodał również, iż w okresie od marca 2017 r. do marca 2019 r. nie przeprowadzano analiz z wykorzystaniem systemu, gdyż:

- system nie zapewnia możliwości bezpośredniego dostępu analitycznego (bazodanowego), co uniemożliwia budowanie modeli analitycznych opartych na połączeniu danych z systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” z danymi z hurtowni SPR,
- dokonując analizy ryzyka, istotne jest, aby dokonać jej z uwzględnieniem jak największej liczby populacji,
- ograniczenia systemu powodują, iż analizę ryzyka należałoby przeprowadzać manualnie,
- liczba podatników deklarujących wartość dostawy (stosujących stawkę 0%) w stosunku do liczby podatników deklarujących dostawę w okresie od stycznia 2017 r. do czerwca 2019 r. kształtowała się na poziomie od 1,29% do 0,89%,
- występowały ograniczone zasoby kadrowe Referatu ICR w stosunku do ilości i ważności zadań do wykonania,
- wartość dostaw Tax Free w stosunku do dostaw razem wyniosła w 2017 r. – 0,62%, w 2018 r. – 0,4% i I półroczu 2019 r. – 0,43%.

(akta kontroli tom I str. 385-440)

**3.3.4.** W okresie objętym kontrolą IAS nie wydawał wytycznych Naczelnikowi LUCS w zakresie kontroli celno-skarbowej sprzedawców Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki ptu 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free.

Kierownik ICK wyjaśniła, iż problematyka weryfikacji zasadności stosowania stawki 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free związana jest ściśle z obszarem weryfikacji zasadności zwrotu ptu. W latach 2017-2019 w ramach zaleceń Naczelnikowi LUCS zostały przekazane „Rekomendacje Szefa KAS w sprawie

<sup>78</sup> Osoby posiadają zróżnicowane uprawnienia: Administracja, Anulowanie, AR\_Analitik, AR\_Konfigurator, AR\_Statystyk, Kierownik zmiany, Modyfikacja Rachunku, Modyfikacja Słowników, Raportowanie, Wprowadzanie, Wyszukiwanie, Zastrzeżenia.

<sup>79</sup> Od 9 września 2018 r. stwierdzono 10 przerw w pracach systemu, z czego 8 było planowanych.



zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych”. Ponadto we wrześniu 2017 r. w piśmie IAS zostały określone i uszczegółowione zadania, zasady współpracy i wymiany IAS, US i LUCS, a także wyznaczono osoby kontaktowe - odpowiedzialne za szybką wymianę informacji. Dodała również, iż LUCS w lutym 2018 r. otrzymał informację przekazaną przez Departament Nadzoru na Kontrolami i Analiz Ekonomicznych o „Kierunkach działań kontrolnych KAS w 2018 r.”

(akta kontroli tom I str. 281-384)

**3.3.5.** W okresie objętym kontrolą IAS przeprowadziła<sup>80</sup> jedną kontrolę (od 30 maja 2019 r. do 19 lipca 2019 r.) w zakresie: „Postępowanie organu podatkowego w stosunku do podatników wykazujących zwroty w podatku od towarów i usług oraz podatników zarejestrowanych jako sprzedawcy w procedurze Tax Free”. Kontrola objęła działania US w Janowie Lubelskim, mimo iż – według stanu na 29 maja 2019 r. – w US w Janowie Lubelskim zarejestrowanych było łącznie tylko 17 sprzedawców dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free. Sprawdzeniu poddano prawidłowość realizacji zapisów określonych w art. 127 uptu, dotyczących systemu zwrotu ptu podróżnym. W okresie od 1 stycznia 2017 r. do 29 maja 2019 r. zawiadomienie o rozpoczęciu dokonywania zwrotu ptu w systemie Tax Free złożyło w tym US trzech podatników (wszyscy w 2017 r.). Kontrolerzy zweryfikowali wszystkie zawiadomienia i nie stwierdzili nieprawidłowości. US w Janowie Lubelskim nie przeprowadził w okresie od marca 2017 r. do czerwca 2019 r. kontroli u podatników zarejestrowanych jako sprzedawcy Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 157-185)

**3.3.6.** Od marca 2017 r. do czerwca 2019 r. IAS nie przeprowadzał wśród podatników ptu (sprzedawców Tax Free) akcji informacyjnych dotyczących prawidłowości stosowania stawki ptu 0% od sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free. W okresie objętym kontrolą Lubelski Urząd Skarbowy w Lublinie zamieścił dwa komunikaty w zakresie procedury Tax Free, dotyczące zasad prawnych regulujących obrót towarowy<sup>81</sup> oraz zmiany kwoty, przy której podróżni spoza UE mogą żądać zwrotu podatku od towarów i usług w systemie Tax Free<sup>82</sup>.

(akta kontroli tom I str. 460-465)

DIAS, pismo<sup>83</sup> MF Departamentu Podatku od Towarów i Usług z 28 lutego 2017 r., przesłał do naczelników US woj. lubelskiego oraz Naczelnika LUCS do wiadomości i stosowania. W ww. piśmie MF zwróciło się o poinformowanie sprzedawców uczestniczących w systemie Tax Free, że w przypadku sprzedaży podróżnym towarów w ilościach wskazujących na przeznaczenie handlowe wywóz takich towarów nie będzie potwierdzany przez organy celne na dokumentach Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 466-469)

**3.3.7.** W okresie objętym kontrolą w odniesieniu do stosowania stawki ptu 0% przez podatników dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free, w drugiej instancji DIAS wydał: w 2017 r. 17 decyzji (uszczerplenia w wysokości 9 887,6 tys. zł), w 2018 r. 64 decyzje (uszczerplenia na 19 635,6 tys. zł) i w I półroczu 2019 r. dziewięć decyzji (uszczerplenia w łącznej kwocie 4 836,4 tys. zł).

W okresie objętym kontrolą na rozstrzygnięcia DIAS zostały złożone 43 skargi do WSA<sup>84</sup>. W tym okresie WSA wydał 39 rozstrzygnięć, w tym 37 oddalających złożone

<sup>80</sup> W trybie uproszczonym.

<sup>81</sup> Komunikat z 14 marca 2017 r.

<sup>82</sup> Komunikat z 5 lipca 2017 r.

<sup>83</sup> Nr PT2.8143.14.2017.BDDF.71.

<sup>84</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny.

przez podatników skargi, z tego: osiem w 2017 r. (uszczerpienia w wysokości 8 907,7 tys. zł), 17 w 2018 r. (uszczerpienia na kwotę 42 457,4 tys. zł) i 12 w I półroczu 2019 r. (uszczerpienia na kwotę 1 797,5 tys. zł).

W 2017 r. nie złożono żadnej skargi kasacyjnej w sprawach rozpatrywanych przed DIAS. W 2018 r. zostało złożonych 16 skarg (uszczerpienia w wysokości 10 218,1 tys. zł) i został wydany jeden wyrok<sup>85</sup> przez Naczelny Sąd Administracyjny oddalający skargę kasacyjną. W I półroczu 2019 r. zostało złożonych 16 skarg kasacyjnych (uszczerpienia w wysokości 42 567,2 tys. zł).

(akta kontroli tom III str. 101-118)

W okresie objętym kontrolą DIAS uchylił 50 decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, które dotyczyły stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free, z tego: cztery w 2017 r., 44 w 2018 r., dwie w I półroczu 2019 r. Głównymi przesłankami uchylania decyzji były:

- zmiana linii orzeczniczej będącej następstwem wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>86</sup> z 28 lutego 2018 r. w sprawie C-307/16, dotyczącym stosowania przepisu art. 127 ust. 6 upu, który został oceniony jako niezgodny z prawem unijnym. Z tej przyczyny zostało uchylonych 37 decyzji,
- zebranie niepełnego materiału dowodowego, brak realizacji wniosków dowodowych strony, uniemożliwienie zapoznania się z materiałem dowodowym istotnym dla rozstrzygnięcia sprawy, w wyniku nadmiernej anonimizacji dokumentów, nieprawidłowej oceny zebranego materiału dowodowego, braku uzasadnienia faktycznego decyzji,
- błędów w ustaleniach faktycznych dotyczących potwierdzenia przez zagraniczną administrację celną, że towary zostały wywiezione,
- zakwestionowania strony materialnej dokumentów Tax Free bez poparcia tych ustaleń w zgromadzonym materiale dowodowym.

Główne problemy prawne i dowodowe identyfikowane przez DIAS w ramach działalności orzeczniczej w sprawach dotyczących podatników dokonujących sprzedaży w ramach systemu Tax Free dotyczyły:

- interpretacji art. 127 ust. 6 upu i jego niezgodności z przepisami unijnymi (wyrok TSUE z 28 lutego 2018 r. w sprawie C-307/16),
- wykładni pojęcia „podróżnego” oraz „bagażu osobistego”. Według DIAS, zakupy w systemie Tax Free często dokonywane są przez powtarzających się klientów, jednak nabycie kilku, kilkunastu czy kilkudziesięciu takich samych rzeczy nie budzi zastrzeżeń ze strony sprzedawcy, gdyż nie ma podstawy prawnej umożliwiającej stosowanie ograniczeń, czy limitów w obrocie towarami, związanych z ilością nabywanych towarów. Ustawodawca nie nałożył obowiązków kontrolnych w powyższym zakresie na sprzedawców. Natomiast często osoby widniejące na dokumentach Tax Free jako nabywcy towarów nie dokonują tych nabyć sporadycznie i okazjonalnie, ale w sposób zorganizowany, w oparciu o ściśle opracowany schemat działania,
- w ocenie sądów administracyjnych dla pozbawienia podatnika prawa do stawki 0% z tytułu sprzedaży w systemie Tax Free nie ma znaczenia wywóz towarów o charakterze handlowym, sprzecznie z określeniem definicji bagażu podróżnego pośrednio wynikającej z art. 56 ust. 5 upu,
- formy dokumentowania wywozu towarów (potwierdzania na podstawie dokumentów Tax Free eksportu towarów). DIAS wskazał, iż w ocenie sądów administracyjnych zakwestionowanie przez organy podatkowe dostawy, jako

---

<sup>85</sup>Uszczerpienie na kwotę 25.845 zł.

<sup>86</sup>Dalej: TSUE.

wykonanej w ramach procedury zwrotu ptu dla podróżnych, o której mowa w art. 126-130 uptu, daje podstawę dla zastosowania stawki ptu właściwej dla dostawy krajowej jedynie po wcześniejszym ustaleniu, że dostawa ta nie stanowi eksportu pośredniego w rozumieniu art. 2 pkt 8 lit. b uptu.

(akta kontroli tom III str. 101-255)

**3.4.1.** W okresie objętym kontrolą pracownicy IAS uczestniczyli w pięciu szkoleniach centralnych pn. „Podatek od towarów i usług – eksport i import towarów”, które odbyły się w 2018 i 2019 r. Program szkolenia obejmował m.in. definicję eksportu i importu, obowiązków podatkowy, podstawę opodatkowania i stosowanie stawki 0% w eksporcie towarów, usługi związane z eksportem, nie specyfikował zaś zagadnień związanych z wywozem towarów w procedurze Tax Free. Według Naczelnik Działu Kadr, Szkoleń oraz Spraw Pracowniczych i Socjalnych szkolenia te uwzględniały sprawy związane z Tax Free. W szkoleniach uczestniczyło 12 pracowników urzędów skarbowych.

W okresie objętym kontrolą nie analizowano potrzeb szkoleniowych dotyczących weryfikacji prawidłowości stosowania stawki 0% ptu przez podatników dokonujących sprzedaży w ramach systemu Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 12, 21-67)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzone zostało jedno szkolenie (7 czerwca 2017 r.) z zakresu „wybranych zagadnień w VAT w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych”, przez pracowników Wieloosobowego Stanowiska Nadzoru nad Orzecznictwem IAS. Poruszono na nim m.in. kwestie wynikające z orzeczeń z zakresu Tax Free. W szkoleniu tym uczestniczyło pięciu pracowników LUCS (odpowiednio dwóch i trzech z ówczesnego I i II Pionu Kontroli Celno-Skarbowej i Orzecznictwa).

(akta kontroli tom I str. 21-67)

**3.4.2.** W okresie objętym kontrolą do IAS nie wpłynęły zapotrzebowania na szkolenia dla pracowników urzędów skarbowych i LUCS z zakresu weryfikacji zasadności stosowania stawki ptu 0% przez sprzedawców Tax Free.

(akta kontroli tom I str. 21-24)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

W IAS nie prowadzono i nie inicjowano działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analiz ryzyka ukierunkowanych na identyfikację podmiotów wykorzystujących procedurę Tax Free do nadużyć podatkowych, w tym w szczególności do oszustw typu „karuzelowego”. Wiedza IAS na temat mechanizmów nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free i istotnych ryzyk w tym obszarze pochodziła od podległych organów i była uzyskiwana doraźnie, na potrzeby udzielenia odpowiedzi MF oraz IAS w Łodzi, jednak nie była wykorzystywana do analiz ryzyka w odniesieniu do sprzedawców towarów w systemie Tax Free pozostających we właściwości organów podatkowych województwa lubelskiego, w powiązaniu z podróżnymi dokonującymi wywozu zakupionych u nich towarów na największą skalę. Kontrola NIK wykazała również brak odpowiedniego przepływu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi IAS. W szczególności, informacje na temat mechanizmów nadużyć i istotnych ryzyk związanych ze stosowaniem procedury Tax Free uzyskane przez ICK na potrzeby udzielenia odpowiedzi IAS w Łodzi nie zostały przekazane do Referatu ICR, właściwego w sprawach prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. NIK zwraca uwagę, iż brak działalności analitycznej oraz analiz ryzyka

dotyczących funkcjonowania systemu Tax Free nie pozwalał na sprawowanie w tym obszarze skutecznego nadzoru w wymiarze funkcjonalnym.

Kierownik Referatu ICR wyjaśnił, iż nie przeprowadzono analiz z uwagi na fakt, iż system „Zwrot VAT dla Podróżnych” uniemożliwił bezpośredni dostęp do bazy celem grupowego pobrania i analiz danych. Nie było również możliwości budowania modeli analitycznych zwłaszcza łączących dane z systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych” z danymi z hurtowni SPR.

(akta kontroli tom II str. 346-362)

Kierownik Działu KW wyjaśniła, iż nie analizowano informacji dotyczących kształtowania się niepożądanego stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania systemu Tax Free, ponieważ takie informacje nie wpływały do Działu.

(akta kontroli tom I str. 6-8, 219-280, tom IV str. 245-271)

Kierownik ICK wyjaśniła, iż przeprowadzanie analiz podstawowych danych dotyczących podatników ptu i wartości dokonanej przez nich dostawy towarów wywiezionych w ramach procedury Tax Free nie należy do zadań Referatu, gdyż zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym odpowiada on za nadzór merytoryczny nad prawidłowością prowadzonych kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom II str. 413-414)

Formułując przedmiotową nieprawidłowość NIK uwzględniła, że w trakcie kontroli NIK DIAS zadeklarował podjęcie działań zmierzających do uzyskania bezpośredniego dostępu analitycznego do systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”, a w przypadku braku takiej możliwości, cyklicznych raportów o określonych kryteriach selekcyjnych.

(akta kontroli tom IV str. 557)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Nadzór IAS nad kontrolą podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym polegał zasadniczo na przekazywaniu podległym organom dyspozycji MF lub doraźnego gromadzenia informacji na potrzeby udzielenia odpowiedzi Ministerstwu lub innym organom KAS. W IAS nie prowadzono i nie inicjowano działalności analitycznej i analizy ryzyka ukierunkowanej na identyfikację podatników dokonujących nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, pomimo przekazywanych przez podległe urzędy informacji o podstawowych mechanizmach i istotnych ryzykach wiążących się z jej stosowaniem. Nie zapewniono przy tym odpowiedniego przepływu tych informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi IAS, co w ocenie NIK nie pozwalało na sprawowanie skutecznego nadzoru nad podległymi organami. NIK uwzględniła jednak, iż w trakcie kontroli NIK Dyrektor Izby zadeklarował objęcie analizą funkcjonowanie systemu Tax Free oraz podjęcie działań zmierzających do uzyskania danych niezbędnych do prowadzenia analiz ryzyka. IAS nie wydawała wytycznych dotyczących jednolitego sposobu i zakresu kontroli stosowania przez podatników stawki 0% podatku od towarów i usług, uwzględniających specyfikę sprzedaży Tax Free. Wskazywany przez IAS brak przesłanek dla takich działań wynikał z dużego doświadczenia podległych urzędów w działalności kontrolnej w tym zakresie, wąskiego zakresu tego zagadnienia oraz z aktualnej linii orzeczniczej IAS. Wysoką trwałością odznaczały się rozstrzygnięcia DIAS wydawane w drugiej instancji w sprawach rozliczeń podatkowych podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free. W okresie objętym kontrolą nie wystąpił przypadek wydania przez sąd administracyjny wyroku uwzględniającego skargę na tego rodzaju decyzję.

## IV. Wnioski

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

Wnioski

1. Kontynuowanie działań nadzorczych zmierzających do zapewnienia jednolitego wykonywania kontroli wywozu poza obszar celny UE towarów w ramach procedury Tax Free.
2. Pozyskiwanie oraz wykorzystywanie danych i informacji o nadużyciach dotyczących procedury Tax Free w celu efektywnego zarządzania ryzykiem oraz sprawowania skutecznego nadzoru nad podległymi organami.

## 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 wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych 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  
Ewa Kulik  
główny specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli  
w Lublinie  
Edward Lis

/-/

.....  
Podpis

Anna Gašior  
starszy inspektor kontroli państwowej

/-/

.....  
Podpis

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał:  
Edward Lis - Dyrektor

.....  
podpis