



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Rzeszowie

LRZ.410.021.01.2019

Pan Andrzej Pasternak
Naczelnik Podkarpackiego Urzędu
Celno-Skarbowego w Przemyślu
ul. Sielecka 9, 37- 700 Przemyśl

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyślu, 37 – 700 Przemyśl ul. Sielecka 9 (dalej Urząd lub PUCS)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Pasternak – Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu, od 14 lipca 2017 r. (dalej Naczelnik Urzędu lub Naczelnik PUCS). W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki, poprzednio pełniła - Jadwiga Zenowicz, Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu, w okresie od 1 marca 2017 r. do 13 lipca 2017 r. (akta kontroli str. 1-2)
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Działania w zakresie zapewnienia warunków techniczno-organizacyjnych obsługi podróżnych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług.2. Kontrola wywozu towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.3. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.
Okres objęty kontrolą	1 marca 2017 r. – 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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie
Kontrolerzy	Robert Szwagiel, doradca techniczny upoważnienie do kontroli nr LRZ/156/2019 z 12 września 2019 r. Roman Chrzęszcz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LRZ/163/2019 z 2 października 2019 r. Marek Wójtowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LRZ/164/2019 z 2 października 2019 r. (akta kontroli str. 3-8)

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm. dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli PUCS prawidłowo realizował podstawowe zadania w ramach funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”). Podejmowano celowe działania zmierzające do poprawy warunków techniczno-organizacyjnych dla sprawnej obsługi podróżnych. Rzetelnie identyfikowano zjawiska niepożądane oraz kontrolowano spełnianie przez podróżnych kluczowych warunków wywozu towarów w ramach tej procedury, a przez sprzedawców towarów warunków zastosowania zerowej stawki podatku w związku ze sprzedażą towarów w tej procedurze.

Uzasadnienie oceny ogólnej

W PUCS podejmowano działania zmierzające do zapewnienia prawidłowych i optymalnych warunków dla sprawnej obsługi podróżnych z dokumentami Tax Free. Stopniowo wzrastał udział dokumentów zgłoszonych elektronicznie przed odprawą. Na przejściach granicznych w Medyce i Korczowej utrzymywał się wysoki, sięgający w okresie objętym kontrolą odpowiednio 60,5% i 46,7% udział zmian z okresem oczekiwania wynoszącym cztery godziny i więcej. Zakłócenia w płynności ruchu były jednak spowodowane sposobem odprawy podróżnych przez ukraińską służbę celną, okresowymi spiętrzeniami ruchu, dużą liczbą obsługiwanych dokumentów Tax Free (w tym m.in. przedstawianych przez podróżnych przemieszczających się jednym środkiem transportu), a także realizacja zadań związanych z przeciwdziałaniem i zwalczaniem nadużyć w obszarze podatku VAT. NIK zwraca uwagę, iż do czasu zakończenia niniejszej kontroli nie został rozwiązany, sygnalizowany przez PUCS problem pilnego wykonania modernizacji rozgrodzenia ciągów komunikacyjnych na przejściu granicznym w Medyce, w celu ograniczenia możliwości przerzucania potwierdzonych na dokumentach Tax Free towarów małych gabarytów a wysokiej wartości, i w konsekwencji wyłudzenia podatku VAT.

Prawidłowo kontrolowano na przejściach granicznych spełnianie przez podróżnych podstawowych warunków wywozu towarów w ramach systemu Tax Free. Podejmowano działania analityczne zmierzające do identyfikowania i zwalczania nadużyć w tym zakresie, a także przekazywano informacje do właściwych US. Naczelnik PUCS informował również jednostki nadrzędne o mechanizmach nadużyć podatkowych i ryzykach wiążących się z funkcjonowaniem systemu Tax Free. W PUCS prowadzono także działania kontrolne zmierzające do weryfikacji prawidłowości działań funkcjonariuszy oraz ograniczania ryzyka zjawisk korupcyjnych. Kontrole towarów były dokonywane pod względem ich tożsamości, ilości oraz nienaruszalności. Weryfikacja pod kątem ewentualnego nadużywania procedury Tax Free do wywozu towarów o charakterze handlowym prowadzona była w odniesieniu do jednorazowego wywozu. Ze względu na wskazywany przez Naczelnika PUCS brak jednoznacznych uregulowań prawnych, centralnych wytycznych, a także ograniczone funkcjonalności systemu informatycznego, stosowano natomiast w ograniczonym zakresie kryterium częstotliwości (okazjonalności) wywozu. Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości dotyczyły braku odpowiedniej adnotacji na dokumencie Tax Free w przypadku odmowy potwierdzenia wywozu towarów oraz dwóch przypadków niepoinformowania naczelników Urzędów Skarbowych o stwierdzonych brakach towarów bezpośrednio po ujawnieniu tych faktów. Nie wpłynęły one jednak na ocenę kontrolowanej działalności.

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

Urząd prawidłowo kontrolował zasadność stosowania, przez sprzedawców towarów wywożonych w ramach systemu Tax Free, zerowej stawki podatku od towarów i usług, a wydane decyzje, były utrzymywane w mocy, zarówno przez organ odwoławczy, jak również sąd administracyjny. Na potrzeby kontroli celno-skarbowych prowadzono analizy mające na celu wytypowanie podmiotów do kontroli, u których stwierdzono ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych. W trakcie prowadzonych kontroli celno-skarbowych sprawdzano spełnienie przez podatników warunków formalnych do zastosowania stawki podatku 0%. Podczas tych kontroli nie weryfikowano natomiast, czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towarów podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza UE w ilościach hurtowych. Kierując się przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz orzecznictwem sądów administracyjnych przyjmowano, iż dysponowanie przez sprzedawcę dokumentem Tax Free wraz z urzędowym potwierdzeniem wywozu towaru poza obszar UE stanowi gwarancję legalności żądania zwrotu podatku VAT oraz zastosowania stawki 0% do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Ruch podróżnych w ramach procedury Tax Free odbywał się na przejściach granicznych w Medyce, Korczowej, Krościenku, Budomierzu, Kolejowym Przemysł-Medyka (dalej Kolejowy w Medyce) i Porcie Lotniczym Rzeszów-Jasionka (dalej Port Lotniczy). W 2017 r. łącznie w PUCS potwierdzono 1.581.360 dokumentów Tax Free. Wartość wywiezionych towarów wyniosła 2.364.743,4 tys. zł. Największą liczbę i wartość dokumentów Tax Free potwierdzono w Oddziale Celnym (OC) w Medyce - 573.837 (36,3% ogółu) na kwotę 892.262,7 tys. zł i w OC w Korczowej – 424.294 (26,8%) na kwotę 610.495,2 tys. zł. W 2018 r. łącznie w PUCS potwierdzono 1.014.701 (spadek w stosunku do roku poprzedniego o 566.663, tj. o 35,8%) dokumentów Tax Free o wartości 1.567.182,7 tys. zł (spadek w stosunku do roku poprzedniego o 797.560,7 tys. zł, tj. o 33,7%). Największą liczbę i wartość dokumentów Tax Free potwierdzono w OC w Medyce – 356.313 (35,1%) na kwotę 584.705,2 tys. zł i w OC w Korczowej – 314.615 (31%) na kwotę 490.493,7 tys. zł. W I półroczu 2019 r. łącznie w PUCS potwierdzono 478.595 dokumentów Tax Free o wartości 729.524,0 tys. zł. Największą liczbę i wartość dokumentów Tax Free potwierdzono w OC w Medyce – 161.534 (33,7%) na kwotę 258.423,6 tys. zł i w OC w Korczowej – 135.466 (28,3%) na kwotę 201.795,2 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że obrót towarów w ramach Tax Free w dużej mierze uzależnione jest od przepisów obowiązujących po stronie kraju sąsiedniego i podejścia do ich stosowania przez tamtejsze służby. Przyczyną spadku liczby dokumentów Tax Free w 2018 r. w stosunku do 2017 r. spowodowany był zmianą przepisów ukraińskich w zakresie pojazdów osobowych zarejestrowanych w UE, których współwłaścicielem był obywatel Ukrainy oraz regulacji prawnych, które od stycznia 2018 r. ograniczają przywóz towarów przez podróżnych (tzw. okazjonalność przewozu).

³ 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.

Wartości obrotów deklarowanych w ramach procedury eksportu towarów potwierdzonych Jednolitym Dokumentem Administracyjnym (SAD) w 2017 r. dla całego PUCS wyniosła 8.847.213,8 tys. zł, w 2018 r. 9.926.399,7 tys. zł, a w I półroczu 2019 r. 4.780.636,5 tys. zł.

(akta kontroli, str. 13-16)

1.2. PUCS ze swojego poziomu nie ma możliwości pozyskania danych określających w sposób jednoznaczny, procentowego udziału podróżnych korzystających z procedury Tax Free w stosunku do skali ruchu na kierunku wyjazdowym.

Jak wyjaśnił Naczelnik PUCS dane te są obarczone dużym błędem, gdyż pozyskane z systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” raporty zawierają liczbę podróżnych zarejestrowanych w tym systemie bez uwzględnienia krotności ich przejazdów. Oznacza to, że w przypadku kilkukrotnego przekraczania granicy w ciągu roku przez konkretnego podróżnego w raporcie zostanie on zliczony jeden raz.

(akta kontroli, str. 17-20)

1.3. W latach 2017-2019 (do 30 czerwca) wzrastał udział liczby obsłużonych dokumentów Tax Free zgłoszonych elektronicznie w systemie Zwrot VAT dla Podróżnych przed odprawą. Udział ten wyniósł kolejno 79%, 81% oraz 86%. Natomiast wartość tych dokumentów wyniosła 1.862.363,3 tys. zł, 1.259.454,0 tys. zł oraz 618.504,8 tys. zł, co stanowiło 81,2%, 83,4% oraz 87,3% wartości wszystkich dokumentów Tax Free

(akta kontroli, str. 21-24)

1.4. Odprawy w OC Kolejowym w Medyce i Port Lotniczy dokonywane były na bieżąco. Oczekiwania na odprawę Tax Free występowały na drogowych przejściach granicznych. Średni czas oczekiwania na odprawę Tax Free w I półroczu 2017 r. na przejściu granicznym w Medyce wynosił 2 godziny 4 minuty, w Korczowej – 40 minut, w Budomierzu – 25 minut i w Krościenku – 47 minut. W II półroczu 2017 r. w Medyce – 3 godziny 20 minut, w Korczowej – 1 godzinę 32 minuty, w Budomierzu – 41 minut i w Krościenku – 1 godzinę 41 minut. W I półroczu 2018 r. w Medyce – 3 godziny 16 minut, w Korczowej – 1 godzina 7 minut, w Budomierzu – 16 minut i w Krościenku – 1 godzinę 7 minut. W II półroczu 2018 r. w Medyce – 3 godziny 59 minut, w Korczowej – 3 godzina 1 minę, w Budomierzu – 28 minut i w Krościenku – 1 godzinę 7 minut. W I półroczu 2019 r. w Medyce – 3 godziny 9 minut, w Korczowej – 2 godzina 41 minut, w Budomierzu – 22 minut i w Krościenku – 42 minuty.

Najdłuższe czasy oczekiwania na odprawę Tax Free występowały na przejściach granicznych w Medyce i Korczowej. Na przejściu w Medyce w 2017 r. na 730 zmian czasu oczekiwania nie odnotowano na 175 (24%) zmianach, na 65 – czas oczekiwania wynosił 1 godzinę, na 75 – 2 godziny, na 111 – 3 godziny, na 156 – 4 godziny, na 102 – 5 godzin, na 36 – 6 godzin, na 4 – 7 godzin i na 6 powyżej 7 godzin. W 2018 r. czasu oczekiwania nie odnotowano na 164 (22,5%) zmianach, na 77 czas oczekiwania wynosił do 1 godziny, na 49 – 2 godziny, na 54 – 3 godziny, na 82 – 4 godziny, na 70 – 5 godzin, na 122 – 6 godzin, na 47 – 7 godzin i na 65 powyżej 7 godzin. W I półroczu 2019 r. na 362 zmiany, czasu oczekiwania nie było na 119 (32,8%) zmianach, na 28 czas oczekiwania wynosił do 1 godziny, na 25 – 2 godziny, na 26 – 3 godziny, na 48 – 4 godziny, na 6 – 5 godzin, na 61 – 6 godzin, na 33 – 7 godzin i na 16 powyżej 7 godzin.

Na przejściu granicznym w Korczowej w 2017 r. na 730 zmian, czasu oczekiwania na odprawę Tax Free nie odnotowano na 359 zmianach, na 98 czas oczekiwania wynosił 1 godzinę, na 170 – 2 godziny, na 46 – 3 godziny, na 52 – 4 godziny i na 5 – 5 godzin. W 2018 r. czasu oczekiwania nie odnotowano na 310 zmianach, na 111 czas oczekiwania wynosił do 1 godziny, na 129 – 2 godziny, na 53 – 3 godziny, na 29 – 4 godziny, na 21 – 5 godzin, na 17 – 6 godzin, na 10 – 7 godzin i na 50

powyżej 7 godzin. W I półroczu 2019 r. na 362 zmiany, czasu oczekiwania nie było na 140 zmianach, na 26 czas oczekiwania wynosił do 1 godziny, na 27 – 2 godziny, na 42 – 3 godziny, na 34 – 4 godziny, na 28 – 5 godzin, na 22 – 6 godzin, na 14 – 7 godzin i na 29 powyżej 7 godzin.

(akta kontroli, str. 25-40)

W wyjaśnieniach kierownicy OC w Medyce i Korczowej podali m. in., że główną przyczyną występowania czasów oczekiwania na odprawę Tax Free były problemy z płynnością odpraw, związane z występowaniem częstych przypadków okresowego, zwiększonego natężenia ruchu na kierunku wyjazdowym z RP, spowodowanego tzw. zjawiskiem „zmiany jadącej” po stronie ukraińskiej. Samochody w dużej liczbie nagle dojeżdżały do przejścia granicznego lub ustawiały się w kolejce w pewnej odległości od szlabanu i oczekiwały na tzw. „zmianę jadącą” po stronie ukraińskiej, co powodowało nieregularną podaż pojazdów do odprawy Tax Free. Znaczny wpływ na czas oczekiwania miało zwiększenie natężenia ruchu w okresach przedświątecznych i przed długimi weekendami. Czas oczekiwania w ruchu Tax Free generowała również duża liczba dokumentów przedstawianych na jednym środku transportu, która często wynosiła od kilku do kilkunastu sztuk, co powodowało zróżnicowany czas odprawy poszczególnych pojazdów. Dodatkowym czynnikiem wydłużającym czas odpraw była konieczność utrzymania odpowiednich poziomów kontroli oraz realizacja zadań związanych z przeciwdziałaniem i zwalczaniem nadużyć w obszarze podatku VAT.

(akta kontroli, str. 41-46)

W związku ze zdiagnozowaniem w 2017 r. na drogowych przejściach granicznych problemu tzw. „zmiany jadącej”, który związany był z nieprawidłowościami po stronie ukraińskiej, PUCS wspólnie ze SG podejmował działania mające na celu ograniczenia skali tego procederu poprzez wykonywanie czynności związanych z kontrolą towarów wywożonych przez podróżnych w ruchu osobowym oraz weryfikowanie informacji przekazywanych w tym zakresie przez funkcjonariuszy SG. Problem ten był omawiany również na posiedzeniach⁴ Komisji ds. Zwalczania Patologii związanych z Transgranicznym Ruchem Osobowym Polsko-Ukraińskiej Międzynarodowej Rady Koordynacyjnej ds. Współpracy Międzyregionalnej.

(akta kontroli, str. 47-67)

1.5 W wyniku oględzin przeprowadzonych w trakcie kontroli stwierdzono, że na kierunku wyjazdowym z RP drogowe przejście graniczne w Korczowej posiadało 11 pasów ruchu do odpraw pojazdów i pas awaryjny. Odprawy pojazdów w ramach procedury Tax Free dokonywane były na przeznaczonych do tego celu pasach ruchu nr 6 i 7 zlokalizowanych obok siebie. Warunki dokonywania rejestracji dokumentów Tax Free przedstawianych przez podróżnych oraz warunki i miejsce dokonywania kontroli wywożonych towarów były dobre. W ciągu pasów ruchu zlokalizowane były cztery stanowiska kontrolne, w dwóch budkach kontrolerskich o powierzchni ok. 15 m² każda, w których znajdowało się po dwa stanowiska kontrolerskie. W trakcie oględzin odprawy dokonywane były przez dwóch funkcjonariuszy w jednej budce kontrolerskiej na dwóch stanowiskach. Kontrola towarów dokonywana była na pasach ruchu zlokalizowanych pod zadaszoną wiatą. Rewizji dokonywano w wyznaczonym miejscu zlokalizowanym w ciągu pasów ruchu na końcu wiaty, gdzie znajdowały się dwie lady do wypakowywania towarów. Dojazd do pasów przeznaczonych dla ruchu Tax Free nie był utrudniony przez pojazdy oczekujące na standardową odprawę celną przed przejściem. Czas oczekiwania na odprawę Tax Free w trakcie oględzin (godzina 10⁰⁰) wynosił 5 godzin. Na odprawę oczekiwało ok. 50 pojazdów, z tego 95% stanowiły samochody dostawcze i 5% samochody osobowe. Autobusów oczekujących na odprawę nie było.

⁴ W dniu 14 czerwca 2018 r. i 13 lutego 2019 r.

(akta kontroli, str. 68-70)

Zgodnie z technologią odpraw i prowadzonymi przez Naczelnika PUCS analizami, minimalna obsada funkcjonariuszy celno-skarbowych na stanowiskach kontroli dokumentów i rewizji towarów w ruchu Tax Free wynosiła dwie osoby, a optymalna dwie osoby na stanowiskach kontrolnych Tax Free i dwie osoby na stanowiskach rewizyjnych Tax Free.

Kierownik OC w Korczowej wyjaśnił, że w związku ze zbliżającymi się świętami i długim weekendem na zmianie dziennej w dniu 31 października 2019 r. występowało wzmożone natężenie ruchu osobowego i towarowego. Podaż samochodów osobowych i ciężarowych sukcesywnie wzrastała, co znajdowało odzwierciedlenie w szacunkowych czasach oczekiwania na przekroczenie granicy. Szczególnie duże natężenie ruchu występowało w ruchu towarowym na kierunku wyjazdowym z RP, gdzie czas oczekiwania na odprawę wynosił 9 godzin. W związku z tym istniała konieczność elastycznego zarządzania obsadą kadrową i zapewnienia odpowiedniej płynności w każdym kierunku ruchu. Bazując na posiadanych zasobach 31 funkcjonariuszy (włącznie z kierownikiem zmiany), uwzględniając aktualną sytuację w przejściu, do obsługi podróżnych przewożących towary na podstawie dokumentów Tax Free wyznaczono dwóch funkcjonariuszy. W toku służby do realizacji czynności rewizji przywożonych towarów w procedurze Tax Free dodatkowo przydzielony został jeden funkcjonariusz.

(akta kontroli, str. 74-79, 289-330)

W wyniku oględzin stwierdzono, że na kierunku wyjazdowym z RP drogowe przejście graniczne w Medyce posiadało 9 pasów ruchu do odpraw pojazdów. Ruch autokarowy odprawiany był na pasie nr 6 i 7 (w tym na pasie nr 6 również w procedurze Tax Free).

Odprawy pojazdów w ramach procedury Tax Free dokonywane były na przeznaczonych do tego celu pasach ruchu nr 3 i 4 w ruchu potokowym, zlokalizowanych obok siebie. Warunki dokonywania rejestracji dokumentów Tax Free przedstawianych przez podróżnych oraz warunki i miejsce dokonywania kontroli wywożonych towarów były dobre. W ciągu pasów ruchu zlokalizowane były cztery stanowiska kontrolne w budce kontrolerskiej o powierzchni ok. 40 m². Kontrola towarów dokonywana była na pasach ruchu zlokalizowanych pod zadaszoną wiatą. Kontroli i rewizji towarów dokonywano w wyznaczonym miejscu usytuowanym bezpośrednio przy budynku kontrolnym oraz między pasami ruchu nr 3 i 4. Całość strefy rewizyjnej była zadaszona. Dojazd do pasów przeznaczonych dla ruchu Tax Free nie był utrudniony przez pojazdy oczekujące na standardową odprawę celną przed przejściem.

W trakcie oględzin odprawy towarów w procedurze Tax Free dokonywało trzech funkcjonariuszy, w tym dwóch rejestrowało i sprawdzało dokumenty, a jeden dokonywał rewizji przewożonych towarów. Czas oczekiwania na odprawę Tax Free w trakcie oględzin (godzina 10⁰⁰) wynosił 2 godziny. Na odprawę oczekiwało ok. 16 pojazdów, z tego 50% stanowiły samochody dostawcze i 50% samochody osobowe. Autobusów oczekujących na odprawę nie było.

Kontrola graniczna pieszych na kierunku wyjściowym z RP prowadzona była w pawilonie odpraw pieszych, na wydzielonych ciągach ruchu przeznaczonych dla korzystających z unijnego prawa do swobodnego przemieszczania oraz dla osób, które nie korzystają z tego prawa. Kontrola celno-skarbowa realizowana była na oznaczonych stanowiskach kontroli Tax Free. Stanowiska do kontroli celno-skarbowej usytuowane były pomiędzy poczekalnią a stanowiskami kontrolnymi SG. Do odprawy w procedurze Tax Free wykorzystywane było jedno stanowisko z dwóch możliwych (zgodnie z technologią odpraw). W trakcie oględzin (godzina 11⁰⁰) na odprawę oczekiwało około 20 osób.

Pawilon odpraw pieszych na kierunku wyjściowym z RP zlokalizowany był w znacznej odległości od linii granicznej (ok. 200m) a odprawa pieszych wchodzących na teren RP dokonywana była w pawilonie zlokalizowanym przy linii granicznej. Taka organizacja odpraw powodowała, że osoby wychodzące z RP po odprawie przemieszczają się równoległe z osobami wchodzącymi na teren RP po odprawie granicznej i celno-skarbowej. Ciągi te przylegają do siebie i są rozdzielone płotem metalowym o wysokości ok. 3 m. Przez ogrodzenie to istnieje możliwość przekazywania towarów, w szczególności o małych gabarytach (np. telefony komórkowe) pomiędzy przemieszczającymi się w różnych kierunkach osobami.

(akta kontroli, str. 71-73)

1.6 W latach 2017-2019 (I półrocze) nie identyfikowano i nie zgłaszano problemów dotyczących infrastruktury i wyposażenia na przejściu granicznym w Korczowej w odniesieniu do obsługi podróżnych w ramach procedury Tax Free. Zgodnie z projektem, trwającej od 2011 r. rozbudowy przejścia, obsługa ruchu osobowego, w tym kontrola Tax Free zostanie przeniesiona do infrastruktury przygotowanej w ciągu autostrady A4.

W związku z planowanym posiedzeniem Zespołu ds. przejść granicznych, powołanego przez Wojewodę Podkarpackiego, Naczelnik PUCS na wniosek Kierownika OC w Medyce zgłosił do DIAS propozycje zadań inwestycyjnych na 2017 r. obejmujących m.in. infrastrukturę do obsługi podróżnych z dokumentami Tax Free na przejściu granicznym w Medyce dotyczące:

- wykonania zadaszania (wiaty) nad ławami do kontroli celnej na terenie znajdującym się bezpośrednio za stanowiskami kontrolnymi „Odprawa Tax Free”, na kierunku wyjazdowym z RP;
- budowy nowego pawilonu odpraw „Tax Free piesze” i przeniesienie stanowiska kontroli podróżnych wraz z przyległą infrastrukturą teleinformatyczną oraz kamerami do nowej lokalizacji.

W uzasadnieniu podano, że wykonanie zadaszania umożliwi zabezpieczenie towarów przedstawionych do kontroli przed wpływem niekorzystnych warunków atmosferycznych (deszcz, śnieg, grad), a budowa nowego pawilonu przyczyni się do skutecznego i właściwego dozoru i kontroli celnej na kierunku wyjście z RP w ruchu pieszym oraz wyeliminowania ewentualnych możliwości wyłudzenia VAT.

Ze względu na wysokie koszty oraz długi termin realizacji zaproponowanych inwestycji (w tym po przeprowadzeniu w dniu 24 kwietnia 2017 r. wizji lokalnej przez przedstawicieli Działu Granicznego IAS, OC w Medyce i PUCS), DIAS podjął działania logistyczne i organizacyjne, zmierzające do bezkosztowej poprawy warunków odprawy w ww. zakresach, polegające na:

- rezygnacji z budowy zadaszania (wiaty) nad ławami do kontroli celnej, na rzecz zmiany (w czerwcu 2017 r.) lokalizacji kontroli towarów wywożonych pojazdami osobowymi, rezygnacji z budowy pawilonu obsługi podróżnych w ruchu pieszym, na rzecz pilnego wykonania modernizacji rozgródnienia obu ciągów komunikacyjnych, które (jak wskazano) przyczyni się do ograniczenia możliwości przerzucania potwierdzonych na dokumentach Tax Free towarów (małych gabarytów, a wysokiej wartości) na chodnik, którym poruszają się osoby wchodzące do RP, a w konsekwencji ograniczy wyłudzenia podatku VAT.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że główną przyczyną rezygnacji z ww. inwestycji był obserwowany spadek ruchu podróżnych z dokumentami Tax Free, po zaostreniu przepisów po stronie ukraińskiej. Ponadto, w notatce z wizji lokalnej przeprowadzonej na pg 25 kwietnia 2017 r. przedstawiciele PUCS i IAS wskazali, iż stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące potwierdzania wywozu towarów w ramach systemu Tax Free, zawarte w piśmie CP5.892.94.2016.BDDF.98 z 28 lutego 2017 r. wpłynie na zmniejszenie ruchu pojazdów w ramach Tax Free.

Modernizacji rozgrodzenia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym do dnia kontroli (tj. do 5 listopada 2019 r.) nie wykonano.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że nie posiada wiedzy na temat przyczyn niezrealizowania przedmiotowej inwestycji przez Podkarpacki Urząd Wojewódzki.

(akta kontroli, str. 86-248)

Kierownicy OC w Medyce i Korczowej w wyjaśnieniach podali, że infrastruktura przejść granicznych obsługiwanych przez te OC była adekwatna do skali ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.

(akta kontroli, str. 80-85)

1.7 Kierownicy granicznych OC w latach 2017-2019 (I półrocze) nie zgłaszali do Naczelnika PUCS wniosków w sprawach zwiększenia obsady kadrowej, w tym w zakresie procedury Tax Free.

Naczelnik PUCS prowadził analizy stanu zatrudnienia funkcjonariuszy służby celno-skarbowej (SCS) w kontekście skali zadań realizowanych w granicznych OC oraz założeń przyjętych w technologiach odpraw⁵ i regulacjach wewnętrznych. Prowadzone analizy i wynikające z nich wnioski w sprawach zwiększenia obsady kadrowej były przekazywane do DIAS.

W dniu 29 marca 2017 r. wspólnie z DIAS przeprowadzono kompleksową analizę obsady kadrowej PUCS, która wykazała niedobór etatów w badanych OC w łącznej liczbie 290, w tym w OC w Medyce – 92, OC w Korczowej - 77, OC w Budomierzu – 57, OC w Krościenku – 42, OC Kolejowy w Medyce – 10 i OC Port Lotniczy - 12. Jako najpilniejsze potrzeby kadrowe wskazano: 11 dodatkowych etatów w OC Kolejowym w Medyce, 28 etatów w OC w Korczowej i 4 etaty w OC w Budomierzu (łącznie 43 etaty).

W związku z brakiem kontynuacji przez KAS rozwiązań centralnych w zakresie etatyzacji, Naczelnik PUCS sporządzał własne analizy stanu zatrudnienia. Jako podstawę przyjął potrzeby etatowe, określone w obowiązujących na danym przejściu granicznym technologiach odpraw. Dokumenty te uwzględniały obsadę wszystkich stanowisk w służbie zmianowej (w tym stanowiska kontroli dokumentów i rewizji towarów w ruchu Tax Free), określając jednocześnie zasady elastycznego zarządzania organizacją kontroli. Głównym kryterium, określającym wielkość obsady kadrowej, było ogólne obciążenie przejścia granicznego wszystkimi rodzajami ruchu. W OC w Medyce dodatkowym kryterium była kontrola podróżnych w ruchu pieszym, w tym podróżnych z dokumentami Tax Free. Potrzeby etatowe zostały określone w technologiach odpraw na drogowych przejściach granicznych i wynosiły dla OC w Medyce minimalnie 100 etatów i optymalnie 176 etatów funkcjonariuszy dokonujących odpraw (na zmianie minimalna⁶ 25 i optymalna⁷ 44), OC w Korczowej 100 i 156 etatów (na zmianie 25 i 39), OC w Budomierzu 48 i 72 etatów (na zmianie 12 i 18), OC w Krościenku 48 i 64 etatów (na zmianie 12 i 16).

W oparciu o kryteria określone w technologiach odpraw w dniu 1 lutego 2018 r. w PUCS dokonano aktualizacji potrzeb kadrowych dla drogowych przejść granicznych, które w OC w Medyce wynosiły 59 etatów, OC w Korczowej – 42 etaty, OC w Budomierzu – 35 etatów, OC w Krościenku – 11 etatów.

Wynikające z ww. analiz potrzeby kadrowe były uzupełniane przez DIAS. W wyniku naborów ogłoszonych w grudniu 2017 r. i w październiku 2018 r. zatrudniono

⁵ Opracowana w formie dwustronnego porozumienia, dla każdego przejścia granicznego i zatwierdzona przez Kierownika OC i Komendantów Placówki SG „Charakterystyka oraz organizacja i technologia kontroli ruchu granicznego i kontroli celno-skarbowej” – zwana dalej technologią odpraw.

⁶ Obsada zmian gwarantująca obsłużenie optymalnej ilości pojazdów określonych w SWO (system wczesnego ostrzegania o zaistnieniu sytuacji nadzwyczajnej na lądowej granicy polsko-ukraińskiej w celu utrzymania płynności jej przekraczania) oraz osób przekraczających granicę w czasie nie generującym przesłanek do jej uruchomienia.

⁷ Liczba funkcjonariuszy pozwalająca na obsadzenie wszystkich stanowisk pracy w sposób umożliwiający obsłużenie ruchu, który potencjalnie może wystąpić zgodnie z założeniami projektowymi przejścia granicznego.

ogółem 133⁸ funkcjonariuszy, w tym w OC w Korczowej – 52, OC w Medyce – 50, OC w Krościenku – 1, OC w Budomierzu – 22, OC Kolejowy w Medyce – 8. Według stanu na 31 sierpnia 2019 r. w stosunku do stanu na 1 marca 2017 r. we wszystkich OC (za wyjątkiem OC w Krościenku) obsada kadrowa funkcjonariuszy wzrosła od 6 do 29, w tym w OC w Medyce o 9 i OC w Korczowej o 29. W OC w Krościenku obsada funkcjonariuszy nie uległa zmianie. Na drogowych przejściach granicznych zapewniona została minimalna obsada funkcjonariuszy wynikająca z obowiązującej technologii odpraw. Według stanu na 31 sierpnia 2019 r. obsada funkcjonariuszy była wyższa od minimalnej: od 22 do 82 funkcjonariuszy, a w OC w Krościenku obsada ta była wyższa od optymalnej o 7 funkcjonariuszy. W pozostałych OC (wg stanu na 31 sierpnia 2019 r.) obsada funkcjonariuszy była niższa od optymalnej od 2 do 26 funkcjonariuszy, w tym w OC w Korczowej o 26 funkcjonariuszy i OC w Medyce o 8 funkcjonariuszy.

(akta kontroli, str. 331-373, 249-330)

Kontrola 10 zmian o najwyższej intensywności ruchu podróżnych w I półroczu 2019 r. na przejściach granicznych o największym ruchu podróżnych⁹ wykazała, że na zmianach tych w OC w Medyce obsada wynosiła od 28 do 33 funkcjonariuszy celno-skarbowych i była wyższa od 3 do 8 funkcjonariuszy od obsady minimalnej określonej w technologii odpraw i niższa od 11 do 16 od optymalnej. W OC w Korczowej na ww. zmianach obsada wynosiła od 27 do 31 funkcjonariuszy i była wyższa od obsady minimalnej określonej w technologii odpraw od 2 do 6 funkcjonariuszy i niższa od optymalnej od 8 do 12.

(akta kontroli, str. 374-394)

Kierownicy OC w Medyce i Korczowej w wyjaśnieniach podali, że w kontekście zadań realizowanych w ramach procedury Tax Free obsada kadrowa OC była wystarczająca. W przypadku zwiększenia natężenia ruchu pojazdów na stanowiska Tax Free kierowani byli funkcjonariusze z innych stanowisk mniej obciążonych.

(akta kontroli, str. 80-84)

1.8 Kierownik OC w Medyce jako problemy z odprawą podróżnych w procedurze Tax Free wskazał bariery w infrastrukturze przejścia polegające na braku wydzielenia miejsca do odstawienia pojazdów i przeprowadzenia rewizji szczegółowej przewożonych towarów pod zadaszeniem, w celu zabezpieczenia ich w trakcie kontroli przed wpływem niesprzyjających warunków atmosferycznych. Wskazał również potrzebę wykonania modernizacji rozgrodzenia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym, które przyczyni się do ograniczenia możliwości przerzucania potwierdzonych na dokumentach Tax Free towarów na chodnik, którym poruszają się osoby wchodzące do RP i w konsekwencji zmniejszy wyłudzenia zwrotu podatku VAT. W związku z brakiem wydzielania miejsca do odstawienia pojazdów i przeprowadzenia rewizji dokonano zmiany organizacji ruchu polegającej na przeniesieniu stanowisk kontrolnych towarów przewożonych w ramach procedury Tax Free bezpośrednio na pasy ruchu. W zakresie zagrożeń związanych z ruchem pieszym OC zgłaszał koncepcję budowy nowego pawilonu odpraw Tax Free w ruchu pieszym lub wykonanie nowego rozgrodzenia obu kierunków ruchu.

Kierownik OC w Korczowej podał, że nie identyfikował problemów z odprawą podróżnych w procedurze Tax Free dotyczących infrastruktury i wyposażenia przejścia oraz stanu kadrowego funkcjonariuszy.

(akta kontroli, str. 80-85)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

⁸ Dane na dzień kontroli, tj. 21 października 2019 r.

⁹ OC w Medyce i OC w Korczowej

OCENA CZĄSTKOWA

W PUCS podejmowano celowe działania dla zapewnienia odpowiednich warunków techniczno-organizacyjnych dla sprawnej obsługi podróżnych spoza UE, dokonujących wywozu towarów objętych systemem zwrotu VAT. Prowadzono systematyczne badania funkcjonowania przejść granicznych pod kątem zapewnienia sprawnej obsługi podróżnych, w tym w ramach systemu Tax Free. Podejmowano również czynności zmierzające do poprawy warunków technicznych dla sprawnej rejestracji dokumentów Tax Free i kontroli wywożonych towarów. Stopniowo wzrastał udział dokumentów zgłoszonych elektronicznie przed odprawą. Nie identyfikowano problemów kadrowych w obsłudze podróżnych w ramach procedury Tax Free. Mimo to, na przejściach granicznych w Medyce i Korczowej utrzymywał się wysoki, sięgający w okresie objętym kontrolą odpowiednio 60,5% i 46,7% udział zmian z okresem oczekiwania na odprawę wynoszącym cztery godziny i więcej. Zakłócenia w płynności ruchu były jednak spowodowane sposobem odprawy podróżnych przez ukraińską służbę celną, okresowymi spiętrzeniami ruchu, dużą liczbą obsługiwanych dokumentów Tax Free (w tym m.in. przedstawianych przez podróżnych przemieszczających się jednym środkiem transportu) i kontrolą towarów przeprowadzaną w wytypowanych przypadkach. W odniesieniu do organizacji obsługi podróżnych w ruchu pieszym na przejściu granicznym w Medyce, NIK zwraca uwagę, iż rezygnacja z wykonania nowego pawilonu obsługi podróżnych w ruchu pieszym oraz niewykonanie przyjętej jako alternatywa dla tej inwestycji modernizacji rozgródnienia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym, stanowi dalej barierę w ograniczaniu wyłudzeń podatku VAT w systemie Tax Free oraz zapewnieniu sprawnej obsługi podróżnych.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1 Z dniem 31 sierpnia 2017 r. DIAS powołał Zespół do wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free¹⁰. Zadaniem Zespołu było określenie i wprowadzenie do stosowania procedur wymiany informacji i ich przetwarzania między DIAS a PUCS.

Instrukcję w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free w IAS, podległych urządach skarbowych i PUCS, dyrektor IAS wprowadził w życie¹¹ z dniem 16 stycznia 2018 r.

Zarządzeniem¹² DIAS powołał Zespół do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free. Tworzyło go od 10 do 13 osób, w tym 5 pracowników PUCS. Do zadań Zespołu należało: identyfikowanie nowych mechanizmów prowadzących do nadużyć podatkowych ujawnionych w toku czynności sprawdzających, postępowań kontrolnych i karnych skarbowych; rekomendowanie i wdrażanie mechanizmów przeciwdziałających; zbieranie informacji nt. rozwiązań mogących usprawnić i poprawić jakość prowadzonych czynności weryfikacyjnych w zakresie Tax Free i propagowanie ich wśród jednostek IAS w Rzeszowie; identyfikowanie słabości legislacyjnych wpływających negatywnie na prowadzenie postępowań oraz wnioskowanie o zmiany; dokonywanie oceny

¹⁰ Zarządzenie DIAS nr 173/2017 z dnia 31 sierpnia 2017 r.

¹¹ Zarządzenie DIAS nr 21/2018 z dnia 16 stycznia 2018 r.

¹² Nr 30/2018 z dnia 24 stycznia 2018 r., zmiany składu osobowego DIAS dokonywał zarządzeniami zmieniającymi nr 300/208 z dnia 31 grudnia 2018 r., nr 24/2019 z dnia 4 lutego 2019 r.

funkcjonowania i obiegu informacji w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

(akta kontroli, str. 1119-1173)

W 2018 r. poszczególne OC PUCS przekazały do właściwych US łącznie 53 Karty *Informacji Pierwotnych* a do końca I półrocza 2019 r. – 32. Szczegółowy opis treści informacji zawartych w Kartach przedstawiono w dalszej treści niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli, str.1174-1176)

W związku z obowiązkiem realizacji zadań wynikających z regulaminu organizacyjnego PUCS oraz zwiększeniem nadzoru nad towarami wywozonymi w ramach Tax Free, Artur Jasiński – z-ca NPUCS polecił, od dnia 8 czerwca 2017 r. systematycznie realizować czynności kontrolne w ramach działań tzw. *fotografii dnia* na kierunku wywozowym wobec podróżnych dokonujących odpraw Tax Free. Zalecił m.in. dokonywanie sprawdzeń w systemie R30¹³, czy inne dokumenty Tax Free wystawiane na kontrolowanych podróżnych nie zostały potwierdzone w systemie, w zbliżonym czasie (około 1 h), poprzedzającym odprawę pierwszego z kontrolowanych dokumentów oraz porównanie w ewidencji R30 liczby dokumentów przedstawionych do powtórnej kontroli z liczbą dokumentów przypisanych do każdego z podróżnych. W ramach powtórnych kontroli Tax Free zalecił także prowadzenie czynności kontrolnych w oparciu o analizę i możliwości wystąpienia nieprawidłowości w tym obszarze ryzyka.

(akta kontroli, str.1177)

Minister Finansów w wytycznych z dnia 12 czerwca 2018 r., zalecił przeprowadzenie w każdym kwartale działań kontrolnych ukierunkowanych na rozpoznanie i zwalczanie nieprawidłowości w Tax Free. W styczniu 2019 r. PUCS informował Departament Ceł w Ministerstwie Finansów o przeprowadzeniu w IV kwartale 2018 r. w OC w Korczowej 106 powtórnych kontroli i sprawdzeniu 76 (wszystkich) dokumentów Tax Free przedłożonych w OC Rzeszów-Jasionka. Kontrole zakończyły się wynikiem negatywnym.

(akta kontroli, str.1178-1181)

Funkcjonariusze IV Mobilnego Referatu Realizacji przeprowadzili w OC w Korczowej działania kontrolne w ramach *fotografii dnia* na kierunku wywozowym, ukierunkowane na rozpoznanie i zwalczanie nieprawidłowości w zakresie zwrotu VAT podróżnym. Skontrolowano 10 pojazdów i 47 dokumentów Tax Free, oraz dokonano sprawdzenia w systemie R30 czy inne dokumenty Tax Free wystawione na kontrolowanych podróżnych nie zostały potwierdzone w systemie w zbliżonym czasie poprzedzającym odprawę pierwszego kontrolowanego dokumentu podróżnego na stanowisku Tax Free. Nieprawidłowości nie stwierdzono.

(akta kontroli, str.1182)

W efekcie czynności analitycznych podjętych w lutym 2017 r. zidentyfikowano:

- grupę podróżnych dokonujących wywozu części samochodowych o wysokiej wartości, zakupionych w firmach zarejestrowanych na terenie Przemysła, w tym – nieprowadzących działalności w tym zakresie. W wyniku kontroli na granicy towarów zakupionych w jednej z wytypowanych firm anulowano łącznie 11 dokumentów Tax Free na kwotę 64 tys. zł,
- liczne przypadki wywozu towaru pn. magnetyzer (odżelaziacz) o wartości 3.500 zł, tj. 35-krotnie zawyżonej w stosunku do ceny rynkowej. Dane z etykiet na opakowaniu nie potwierdziły stanu faktycznego u producenta, atest higieniczny

¹³ Rejestr – System „Zwrot VAT dla Podróżnych”, przeznaczony dla jednostek organizacyjnych KAS do rejestracji dokumentów TAX FREE okazywanych przez podróżnych funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej na przejściach granicznych wraz z wywozonym na z terytorium UE towarem.

wystawiony był na podmiot, który w rzeczywistości prowadził działalność poligraficzną.

W obu przypadkach przekazano informacje m.in. do pięciu właściwych miejscowo US ze względu na siedziby firm. Trzy US poinformowały o podjęciu kontroli podatkowych u sprzedawców towarów, w tym dwa (na dzień kontroli NIK) o stwierdzeniu uszczupień podatkowych na łączną kwotę 2.438.018,7 zł ze względu na wykazanie udziału podatników w oszustwach mających na celu wyłudzenie zwrotu VAT. Dwa kolejne US przekazały sprawy do innych organów, zgodnie z właściwością miejscową.

(akta kontroli, str.1183-1230)

- w oparciu o dane z systemu R30 w Dziale Analizy Ryzyka (dalej: DzAR) w październiku 2017 r. sporządzono raport – pod kątem wytypowania firm do kontroli – wg kryterium wywozu towarów przez podróżnych, u których stwierdzono nieprawidłowości. Wytypowano 17 firm, w których wystąpiło 10 i więcej nieprawidłowości. Do kontroli zaproponowano trzy podmioty oraz dodatkowo firmę, w której nieprawidłowości polegały na przedstawianiu do wywozu towarów noszących ślady użytkowania, o wielokrotnie zawyżonej wartości, numerach niezgodnych z opisem na fakturach, w nieoryginalnych opakowaniach.

(akta kontroli, str. 1594-1603)

- zidentyfikowano wywóz w ramach procedury Tax Free substancji (proszku), stanowiącej produkt podwójnego¹⁴ zastosowania. Ustalona na podstawie systemu R30 wartość wywiezionego towaru (wg jego nazwy) w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 5 lipca 2017 r. przez OC w Korczowej wynosiła 668.800 zł. U sprzedawców towarów stwierdzono również 637 rachunków Tax Free na łączną kwotę 6.067.275,90 zł, których wartość jednostkowa była analogiczna (od 9.116,15 zł do 9.594 zł), zaś podane na nich nazwy towaru to „chemia”, „inne”, „budowlane”, „tusze do drukarek”, „metal”, „toner do drukarki 3D”.

W celu przeciwdziałania dotychczasowym praktykom podjęto działania zmierzające do objęcia takich przypadków kontrolą na granicy.

(akta kontroli, str.1231-1245)

W ramach czynności analitycznych przeprowadzonych w 2018 r. i 2019 r. Dział Wsparcia Granicy i Koordynacji Obrotu Towarowego (dalej: CWW) sporządził:

- w związku z podejrzeniem występowania nieprawidłowości – analizę skali odpraw – określonej kategorii towarów sprzedawanych przez grupę podatników w ramach procedury eksportu oraz procedury Tax Free (25 czerwca 2018 r.). Podjęto działania zmierzające do objęcia wywozu towarów kontrolą na granicy.

- raport z czynności analitycznych związanych z informacjami sygnałnymi o możliwości wystąpienia nieprawidłowości w odprawach realizowanych przez siedem podmiotów powiązanych osobą udziałowca/prokurenta (14 lutego 2018 r.). W analizowanym okresie jeden z podmiotów wystawił 206 dokumentów Tax Free na łączną kwotę 1.828,9 tys. zł. Przeprowadzone kontrole nie wykazały nieprawidłowości w zakresie Tax Free.

- notatkę służbową (20 sierpnia 2018 r.) z przeprowadzonych czynności sprawdzających na okoliczność ustalenia liczby i rodzaju odpraw celnych, zrealizowanych przez podmioty (firmy) wytypowane przez naczelników US IAS w Rzeszowie. Przeprowadzone w Dziale CWW czynności polegały m.in. na ustaleniu skali dokumentów Tax Free przedstawionych do potwierdzenia w OC znajdujących się we właściwości PUCS, określeniu rodzaju przesyłek wywożonych na podstawie dokumentów Tax Free, identyfikacji nieprawidłowości w trakcie

¹⁴ Wyszczególniony w załączniku nr 1 do rozporządzenia (WE) nr 428/2009 z dnia 29 maja 2009 r. ze zm., w Wykazie produktów podwójnego zastosowania, ustanawiającym wspólnotowy system kontroli, wywozu, transferu, pośrednictwa i tranzytu w odniesieniu do produktów podwójnego zastosowania (Dz. Urz. UE L 134/1 ze zm.)

realizacji procedur wywozowych. Czynnościami analitycznymi w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. objęto 48 podmiotów wskazanych przez osiem US. W ich wyniku zidentyfikowano i wykazano osoby fizyczne, które dokonały wywozu znacznych ilości towarów w systemie Tax Free, co mogło wskazywać na próbę wykorzystania procedury do wywozu towarów w celach handlowych, tj. w przypadku poszczególnych podmiotów:

- dwóch podróżnych, którzy na podstawie 165 i 119 rachunków wywieźli towar na kwoty odpowiednio 226.855 zł i 152.763 zł,
- 20 podróżnych, którzy dokonali wywozu towarów na podstawie od 30 do 231 rachunków na kwoty od 105,5 tys. zł do 568,5 tys. zł,
- ośmiu podróżnych, którzy dokonali wywozu towarów w systemie Tax Free na podstawie od 35 do 151 rachunków na kwoty od 103,7 tys. zł do 210 tys. zł,
- 18 podróżnych, którzy dokonali wywozu towarów na podstawie od 22 do 127 rachunków na kwoty od 105,1 tys. zł do 518,4 tys. zł,
- dziewięciu podróżnych, którzy dokonali wywozu towarów na podstawie od 48 do 230 rachunków na kwoty od 126 tys. zł do 475,9 tys. zł,
- 32 podróżnych, którzy dokonali wywozu towarów na podstawie od 24 do 157 rachunków na kwoty od 102,4 tys. zł do 450,2 tys. zł,
- 45 podróżnych, którzy dokonali wywozu towarów na podstawie od 29 do 295 rachunków na kwoty od 103,2 tys. zł do 492,5 tys. zł.

W systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* zaproponowano i wprowadzono algorytm, tj. objęto dwukrotnym zastrzeżeniem podróżnych, którzy dokonali zakupów i wywieźli towar na podstawie rachunków wystawionych przez poddane analizie podmioty.

(akta kontroli, str.1246-1273; 1278-1306)

- notatkę służbową (12 kwietnia 2019 r.) z przeprowadzonych czynności sprawdzających na okoliczność zweryfikowania ryzyka pojawienia się nieprawidłowości w procedurze wywozu realizowanej przez wskazany podmiot. Do systemu *Zwrot VAT dla podróżnych* (na podstawie karty informacji pierwotnej wskazującej na radykalne zawyżanie wartości towaru) wprowadzono algorytm kontroli, w tym NIP sprzedawcy, zastrzeżenia aktywowało się trzykrotnie. W jednym przypadku ustalono wartość towaru wg dokumentu Tax Free w kwocie 3.144,59 zł, gdzie wartość tego towaru wg cen rynkowych wynosiła 360 zł. W drugim – odpowiednio 3.674,02 zł (183,70 zł za 1 sztukę) i 230-240 zł za 1 sztukę. Ustalenia powyższe wskazały na zasadność objęcia podmiotu analizą podatkową w zakresie podejrzenia wyłudzenia podatku VAT.

(akta kontroli, str. 1274-1277)

Na pytanie, czy wobec stwierdzenia wielokrotnego zawyżania wartości towarów, funkcjonariusze celni odmówili potwierdzenia ich wywozu w procedurze Tax Free? NUC-S wyjaśnił, że celem przeprowadzania kontroli celno-skarbowych w procedurze Tax Free jest potwierdzenie zgodności w zakresie ilości i tożsamości towarów przedstawionych do kontroli z zapisami zamieszczonymi na dokumencie Tax Free. Funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej nie są zobowiązani do kontroli wartości towarów wywożonych na podstawie dokumentów Tax Free. Towary zgłoszone do odprawy na podstawie dokumentów Tax Free o numerach 1104/2019; 1257/2019 oraz 1478/2019 (rachunki wystawione przez firmę /.../) w Oddziałach Celnych w Budomierzu i Korczowej, zostały skierowane na ścieżkę kontroli. Po dokonaniu rewizji oraz potwierdzeniu zgodności w zakresie ilości oraz rodzaju wywożonych towarów z przedstawionymi dokumentami, artykuły zostały wywiezione poza terytorium RP.

Wyjaśnił ponadto, że w wyniku wykonania dodatkowych czynności analityczno-sprawdzających, funkcjonariusze SC-S w stosunku do przesyłek opisanych na

dokumentach Tax Free o numerach 1104/2019 oraz 1257/2019, zidentyfikowali ryzyko zawyżenia wartości wywożonych towarów. W związku z powyższym, zgodnie z trybem postępowania uregulowanym poprzez zapisy Zarządzenia nr 21/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 16 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, stosowne informacje zostały przekazane do Urzędów Skarbowych na podstawie Kart Informacji Pierwotnych.

Na pytanie jakie działania podjęto wobec sprzedawcy ww. towarów NUC-S wyjaśnił, że komunikaty wymienione pomiędzy komórkami funkcjonującymi w strukturze IAS w Rzeszowie (tj. PUCS w Przemyślu oraz PUS w Rzeszowie) stanowiły podstawę do przeprowadzenia czynności sprawdzających w firmie /.../ w obszarze: „Ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami rozliczenia podatku od towarów i usług za marzec 2019 r.” przez pracowników PUS w Rzeszowie. Działania zostały zakończone protokołem z czynności sprawdzających z dnia 21 czerwca 2019 r., a w dniu 3 lipca 2019 r. PUS w Rzeszowie pismem¹⁵ poinformował Naczelnika PUCS w Przemyślu o wynikach przeprowadzonych czynności sprawdzających. Podatnik złożył korektę deklaracji za marzec 2019 r., ustalono podatek VAT w łącznej kwocie 942 zł (uszczerpienie podatkowe), transakcje zostały rozliczone jako sprzedaż krajowa wg stawki 23% a prezes firmy został ukarany grzywną w postaci mandatu karnego w kwocie 500 zł.

(akta kontroli, str. 1604-1606)

W ramach monitoringu i nadzoru nad realizacją zadań w granicznych OC z uwagi na duży wzrost obrotu towarowego na pg w OC w Krościenku przeprowadzono analizę grup towarowych i segmentacji firm, zmierzającą do zwiększenia liczby i skuteczności kontroli na kierunku wywozowym, w tym Tax Free. Sporządzono dwa opracowania, tj. za 2017 r. i za I kwartał 2018 r. W podsumowaniu analiz wskazano na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości dotyczących zawyżania wartości towarów w stosunku do cen rynkowych, przedstawiania dokumentów do potwierdzenia wywozu, w sytuacji braku towaru, celowego ukrywania towaru o dużej wartości wśród wielu pozycji o małej wartości. Wnioskowano m.in. o wrywkowe kontrole zgłoszeń zagrożonych nieprawidłowościami, bieżące monitorowanie celem wczesnego zdiagnozowania nowego ryzyka. Utworzono zastrzeżenie dotyczące przeprowadzenia 50 kontroli pod kątem zgodności ilości i rodzaju towaru z dokumentami. Przeprowadzono analizę progów kontroli oraz skuteczności kontroli w OC Krościenko. Od 1 stycznia 2017 r. do 31 maja 2018 r. uzyskano poziom kontroli – 27,8%, skuteczność 0,29%.

(akta kontroli, str.1307- 1338)

W związku z poleceniem Szefa KAS z 11 kwietnia 2017 r. dotyczącym podjęcia w oddziałach celnych wzmoczonych działań kontrolnych, a także poleceniem Ministerstwa Finansów z 18 lipca 2017 r. dotyczącym działań ukierunkowanych na rozpoznanie i zwalczanie nieprawidłowości w zakresie zwrotu VAT dla podróżnych, PUCS przekazał do IAS dane za miesiące od marca do grudnia 2017 r. dotyczące:

- liczby dokumentów, liczby skontrolowanych dokumentów, liczby kontroli w wyniku których ujawniono nieprawidłowości, poziom kontroli,
- zrealizowanych progów kontroli,
- liczby podróżnych z dokumentami Tax Free, wartości dokumentów Tax Free, wartości brakującego towaru.

¹⁵ nr 1871-SKP.4033/1.59.2019.5

W OC w Medyce np. w grudniu 2017 r. zarejestrowano 11. 402 podróźnych z 53.468 dokumentami Tax Free o wartości 84.391,05 tys. zł, skontrolowano – 13.807 dokumentów, w 14 kontrolach ujawniono nieprawidłowości na kwotę 5,9 tys. zł. Poziom kontroli wyniósł 25,8%.

(akta kontroli, str.1339-1363)

W ramach monitoringu i nadzoru nad realizacją kontroli w granicznych OC, DzAR prowadził cykliczne analizy zaobserwowanych mechanizmów oszustw podatkowych, których celem było zminimalizowanie wystąpienia ryzyka scharakteryzowanych nadużyć w tym zakresie. Jako narzędzie wykonawcze wykorzystywany był mechanizm zastrzeżeń. Obieg informacji systemu Tax Free został uregulowany zarządzeniem DIAS¹⁶ w Rzeszowie. Funkcjonariusze PUCS podejmowali czynności kontrolne w obszarze Tax Free mające na celu przeciwdziałanie zjawisku wyludzeń podatku VAT takie jak: wspólne działania z funkcjonariuszami OC (działania planowe), powtórne kontrole, fotografie dnia (działania akcyjne). Kontrole odbywały się w dpg na kierunku wywozowym, podczas których funkcjonariusze weryfikowali zgodność i tożsamość towaru z przedstawionymi do odprawy dokumentami Tax Free czy fakturami. Czynności kontrolne rejestrowane były w obsługiwanych systemach informatycznych (SPD EKS, ZISAR) oraz rejestrze R30.

(akta kontroli, str.1364-1368)

2.2 W dniu 22 maja 2017 r. odbyło się spotkanie przedstawicieli IAS w Rzeszowie oraz PUCS w Przemyślu w sprawie działań podejmowanych w obszarze Tax Free. Poinformowano zebranych o stanowisku Departamentu *Podatku od Towarów i Usług* zaprezentowanym w piśmie z dnia 28 lutego 2017 r. Stwierdzono, że system Tax Free coraz częściej jest wykorzystywany do popełnienia oszustw podatkowych typu karuzelowego. Zidentyfikowano zjawisko polegające na zmniejszeniu wartości obrotów deklarowanych w ramach procedury eksportu towarów potwierdzanych na dokumentach SAD, z jednoczesnym wzrostem obrotów sprzedaży w ramach systemu Tax Free u tych samych sprzedawców oraz dokonywanie jednostkowego wywozu towarów w sposób powtarzalny, skutkujących w krótkich okresach czasu wywozem towarów wskazujących na przeznaczenie handlowe. Wskazywano na:

- konieczność wdrożenia wymiany informacji pomiędzy jednostkami organizacyjnymi o podmiotach uczestniczących w systemie Tax Free w przypadku wystąpienia podejrzenia bądź przesłanek popełnienia oszustw podatkowych typu karuzelowego,
- zasadność opracowania strategii działania i stosownych procedur w zakresie przeciwdziałania i zwalczania oszustw w obrocie karuzelowym i wykorzystywania w tym celu systemu Tax Free).
- ograniczone funkcjonalności systemu *Zwrot VAT dla podróźnych*, brak szczegółowych wytycznych w zakresie badania okazjonalności,
- zasadność prowadzenia działań analitycznych w odniesieniu do podmiotów podejrzanych o udział w oszustwach podatkowych, w tym pod kątem wywozów realizowanych przez podróźnych w sposób powtarzalny i na konieczność opracowania stosownych procedur we współpracy – IAS i PUCS,
- zasadność wprowadzenia przepisów uniemożliwiających wystawianie dokumentu Tax Free „in blanco”,

¹⁶ z dnia 16 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, na podstawie której w oparciu o wnioski jednostek skarbowych wg stosownych analiz operacyjnych podejmowane są działania zapobiegawcze w postaci m.in. prewencyjnych systemowych zleceń kontroli, w szczególności weryfikacji tożsamości oraz ilości wywożonego towaru.

- potrzebę zapewnienia możliwości rejestracji dodatkowych danych w systemie *Zwrot VAT dla podróżnych*.

(akta kontroli, str.1369-1373)

W okresie objętym kontrolą występowały przypadki identyfikacji sfałszowanych dokumentów Tax Free bądź wypełniania ich ścieralnym tuszem. Stanowiło to przesłankę utworzenia stosownych zastrzeżeń w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”.

(akta kontroli, str.1374-1400)

W związku z wejściem w życie od dnia 16 stycznia 2018 r. *Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free*, w IAS, podległych urządach skarbowych i PUCS, problemy i ryzyka związane z potwierdzaniem dokumentów Tax Free kierownicy OC przedstawiali w Kartach Informacji Pierwotnych. Zawarta w nich problematyka została przedstawiona w dalszej treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli, str.1122-1162; 1174-1176)

W wyniku 130.567 działań kontrolnych podjętych w okresie od 1 września do 31 grudnia 2017 r. stwierdzono 349 nieprawidłowości, gdzie stwierdzono efekty finansowe w postaci szacunkowej wartości nienależnego zwrotu podatku VAT w kwocie 36.263 zł, a wartość brakującego towaru stanowiła kwotę 193.932 zł. W okresie od 1 lipca do 31 grudnia 2018 r. wykonano 140.641 działań kontrolnych, w ich wyniku stwierdzono 283 nieprawidłowości, w których uszczuplenia w podatku VAT wyniosły 37.281 zł, a wartość brakującego towaru – 199.374 zł. Ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oceniono na poziomie średnim.

Od kwietnia 2019 r. założenia w zakresie zarządzania procesem analitycznym określa *Polityka zarządzania procesem analitycznym w KAS*.

(akta kontroli, str.1401-1453)

W latach 2017 – 2019 (I półrocze) na zlecenie innych komórek/jednostek IAS w Rzeszowie oraz innych instytucji w komórce Analizy Ryzyka zarejestrowano 41 spraw z przeprowadzenia czynności analitycznych związanych ze sprawdzeniem zagadnień oraz generowaniem danych rejestru R30 z obszaru Tax Free, a także z utworzeniem zastrzeżeń i ich monitorowaniem.

(akta kontroli, str.1454-1455)

NPUCS w listopadzie 2017 r. informował Zastępcę Szefa KAS m.in. o zaobserwowanym na pg przeniesieniu eksportu z ruchu towarowego na eksport poprzez Tax Free, a także o wskazaniu przez orzecznictwo NSA organów celno-skarbowych jako odpowiedzialnych za nadzór i potwierdzanie faktu właściwie zakończonej procedury (w szczególności stwierdzanie w bagażu podróżnego charakteru handlowego w kontekście okazjonalności). Podkreślał brak odpowiedniego narzędzia do monitorowania i określania charakteru handlowego towarów stwierdzając, iż obecny rejestr R-30 wymaga modyfikacji lub wprowadzenia nowego narzędzia celem prowadzenia bieżących analiz i możliwości zastrzegania podróżnych (stwierdzania ilości handlowych w określonej perspektywie czasowej). NUCS poinformował, iż Naczelnicy US zwracali się do PUCS o nadzór i kontrolę tego proceduru z uwagi na zwroty wysokich kwot VAT firmom sprzedającym towar podróżnym.

W dniu 4 grudnia 2017 r. NPUCS informował pełnomocnika Szefa KAS ds. koordynacji działań izb administracji skarbowej obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze pg, m.in. że wynikająca z orzecznictwa WSA i NSA konieczność badania okazjonalności wiązałaby się z koniecznością pozyskania wsparcia informatycznego. Z poziomu Ministra Finansów (MF) należałoby rozważyć

wskazanie okresów i ilości towarów, które mogłyby być uznawane jako mieszczące się w katalogu dopuszczalnej okazjonalności. Opracowane zasady wymiany informacji oraz prowadzenia analiz z US powinny umożliwić, w razie potrzeby skierowanie nieuczciwych podmiotów na ścieżkę kontrolną, zabezpieczenie majątku oraz powstrzymanie zwrotu podatku. NPUCS wskazał również na problem tzw. „zmiany jadącej”, rozdrabnianie ilości przewożonych towarów, a także kierunki współpracy z organami ścigania.

(akta kontroli, str.1456-1468)

Pismem z dnia 22 marca 2018 r. NPUCS informował IAS w Rzeszowie m.in., że w celu przeciwdziałania zjawisku wyludzenia VAT w obszarze Tax Free *Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego* w okresie od 1 marca 2017 r. realizował 24 kontrole wobec podmiotów wytypowanych przez DzAR lub wszczętych na wnioski innych organów podatkowych. Kontrolowane podmioty prowadziły działalność głównie w obszarze handlu telefonami komórkowymi oraz sprzętem AGD i RTV. Ilości zakupionego towaru przez te same osoby wskazywały na hurtowy charakter sprzedaży. Towar z konkretnej faktury VAT został rozpisany na poszczególne dokumenty Tax Free, paragony dołączone do dokumentów Tax Free wystawiane były w krótkich odstępach czasu (nawet kilka paragonów w ciągu 1 minuty). Osoby wskazane jako odbierające zwrot podatku nie przebywały w dacie jego odbioru na terytorium RP.

W wyniku analizy dokumentów Tax Free stwierdzono różne podpisy tej samej osoby, podpisy tym samym charakterem pisma na dokumentach wystawionych dla różnych osób, zarówno w dniu zakupu towaru, jak i w dniu otrzymania zwrotu podatku, a także podrobione upoważnienia do odbioru podatku VAT przez inne osoby.

Współpraca z organami ścigania i materiały z prowadzonych postępowań wykazały m.in., że:

- osoby, na które kontrolowany podmiot wystawiał dokumenty Tax Free były bezrobotne, nie posiadały własnych środków finansowych na zakup towarów wymienionych na dokumentach,
- „podróżni” udostępniali dane osobowe na dokumentach Tax Free w zamian za określoną kwotę,
- „podróżni” nie dokonywali osobistego odbioru podatku z tytułu zakupu towarów w systemie Tax Free, lecz upoważniali do jego odbioru kierowców busów, którzy angażowali ich do wywozu towarów,
- dane osób, na które zostały wystawione dokumenty Tax Free powtarzały się, występowała duża częstotliwość przekroczeń granicy RP w ciągu miesiąca a nawet w ciągu jednego dnia,
- dokumenty Tax Free były wypełniane komputerowo w części dotyczącej towaru i jego specyfikacji, natomiast dane osobowe „podróżnego” wpisywano pismem odręcznym, co świadczyło o tym, że kontrolowany podmiot w pierwszej kolejności dokonywał „rozpisania towaru” na dokumentach w konkretnych ilościach, a dane osobowe „podróżnych” uzupełniane były w późniejszym czasie, nawet przez samych „podróżnych”.

(dowód: akta kontroli str.1364-1368)

2.3 W PUCS w Przemyślu nie określono skali zjawiska polegającego na wywozie w procedurze Tax Free towarów w ilościach handlowych oraz nie przeprowadzono analiz określających wielkość i skalę tego zjawiska.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że posiadał podejrzenie dotyczące możliwości wykorzystywania systemu Tax Free do procederu polegającego na wyludzeniu podatku VAT (karuzele podatkowe) oraz przypuszczenie występowania zorganizowanych grup podróźnych dokonujących wywozu artykułów na podstawie

Tax Free w sposób powtarzalny, skutkujący wyprowadzeniem towarów w ilościach wskazujących na ich przeznaczenie handlowe. Na początku 2017 r. zostały wykonane analizy, w których zidentyfikowano ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz oszacowano kwotę możliwych uszczupień należności podatkowych. W ramach podjętych czynności zaradczych w sprawie, wprowadzono do systemu *Zwrot VAT dla podróżnych* ukierunkowane zastrzeżenia systemowe na podróżnych, w treści których zamieszczono zapis o konieczności przeprowadzenia rewizji na etapie wywozu towarów przez drogowe przejścia graniczne i sporządzenie dokumentacji fotograficznej. Zebrany materiał dowodowy został przekazany do urzędów skarbowych na terenie kraju. Wskazane podejrzenia wystąpienia nieprawidłowości w obszarze Tax Free, w PUCS zostały zidentyfikowane jeszcze przed wpływem pisma MF nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 z dnia 28.02.2017 r. i zawarto je w pismach do US. Fakt zaistnienia nieprawidłowości oraz dane o skali uszczupień podatkowych, naczelnicy US potwierdzali w odpowiedziach kierowanych do NPUCS.

(dowód: akta kontroli str.1469-1474)

Działania w obszarze Tax Free ukierunkowane na identyfikację podróżnych wywożących towar w ilościach handlowych przeprowadzono w PUCS w Przemysłu w kwietniu 2017 r. W wyniku podjętych czynności analitycznych oraz przeprowadzonych działań kontrolnych na terenie przejść granicznych, potwierdzono występowanie grupy podróżnych wywożących towar w postaci telewizorów. Jednostkowy wywóz tego asortymentu realizowany był w sposób powtarzalny w krótkim przedziale czasowym, co wskazywało na wykorzystanie procedury Tax Free do wyprowadzenia poza terytorium UE towarów przeznaczonych do celów handlowych. Informacja o zidentyfikowanych nieprawidłowościach wraz z materiałem dowodowym, we wrześniu 2017 r. została przekazana przez NPUCS w Przemysłu do US w Zakopanem. Naczelnik US w Zakopanem informował m.in., że materiał dowodowy wskazuje na nieprawidłowości w ewidencji przychodów ze sprzedaży poprzez ewidencjonowanie faktur VAT nie odzwierciedlających rzeczywistych wartości transakcji. Spółka przedstawiła do kontroli faktury o znacznie zaniżonych wartościach w porównaniu do faktur posiadanych przez kontrahentów. Wystawiała też, dla celów podatkowych, faktury anulujące sprzedaż, a kontrahenci posiadali faktury potwierdzające dokonanie transakcji. W kontroli u jednego z kontrahentów firmy ujawniono nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu w kwocie 100 mln. zł. Naczelnik US w Jarosławiu stwierdził, że istnieje duże prawdopodobieństwo udziału w procederze wykorzystania sektora finansowego do celów wyłudzeń skarbowych podatku VAT z wykorzystaniem w końcowym etapie sprzedaży towarów podróżnym w systemie Tax Free.

(dowód: akta kontroli str.1475-1493)

Decyzją¹⁷ z dnia 27 grudnia 2017 r. NPUCS określił organizację dozoru celnego i kontroli celnej na drogowych, kolejowych i lotniczych pg w sześciu OC województwa podkarpackiego w zakresie potwierdzania wywozu towarów poza granicę Wspólnoty. Do obsługi modułu analizy ryzyka w systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* wyznaczył kierowników OC i funkcjonariuszy komórki odpowiedzialnej za analizę ryzyka. Zobowiązał do objęcia kontrolą funkcjonalną zagadnień wynikających z cyt. decyzji nie rzadziej niż raz w miesiącu, a czynności w tym zakresie winny zostać udokumentowane w formie pisemnej. W załączniku do decyzji NPUCS określił tryb kontroli podróżnych z dokumentami Tax Free na

¹⁷ Nr 9/2017 w sprawie prowadzenia rejestru dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” z zastosowaniem elektronicznego przetwarzania danych i potwierdzania wywozu towarów poza granicę Wspólnoty na dokumencie stanowiącym podstawę do dokonania zwrotu podatku od towarów i usług.

poszczególnych przejściach oraz sposób postępowania w przypadku ujawnienia nieprawidłowości.

(akta kontroli, str.1494-1504)

W wyniku kontroli 30 podróżnych wywożących towary w ramach procedury Tax Free o największej wartości w latach 2017-2019 (I półrocze)¹⁸ stwierdzono, że ww. podróżni w tym okresie wywieźli towar o łącznej wartości 56.523,9 tys. zł, z czego dla poszczególnych podróżnych od 1.640,4 tys. zł do 2.409,4 tys. zł. Wywozy te potwierdzone były na liczbie od 316 do 932 dokumentów Tax Free. Średnia wartość jednostkowa rachunku w przypadku poszczególnych podróżnych wynosiła: od 2 tys. zł do 6,8 tys. zł. Minimalna wartość rachunku wynosiła 200 zł, a maksymalna 59,7 tys. zł. Najczęściej wywożonymi towarami było wyposażenie AGD, RTV i elektronika. Podróżni przekraczali granicę UE głównie w Medyce, Krościenku i w Korczowej. W systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” w ww. okresie na 16 z badanych podróżnych wprowadzono 26 algorytmów kontroli (zastrzeżeń systemowych zmierzających do objęcia kontrolą na przejściu granicznym). Dane każdego z badanych podróżnych występowały w prowadzonych przez PUCS analizach i czynnościach sprawdzających. W uzasadnieniach wyników pięciu kontroli celno-skarbowych analizowanych w trakcie niniejszej kontroli dane ww. podróżnych nie występowały.

(akta kontroli str.1505-1538)

Analiza zapisów w systemie R30 wykazała, że na 15.980 dokumentów Tax Free przedstawionych przez ww. 30 podróżnych kontrolą na przejściu granicznym objęto 7.706, z tego w 14 przypadkach funkcjonariusze stwierdzili nieprawidłowości, w tym w czterech przypadkach, w 2017 r., odmówili potwierdzenia wywozu towarów (sprzęt elektroniczny, AGD) ze względu na ich charakter handlowy. Dotyczyło to:

- dokumentu Tax Free na kwotę 28.330,78 zł przedstawionego przez podróżnego, który w latach 2017-2019 (I półrocze) dokonał wywozu towarów o łącznej wartości 2.138.912,96 zł na podstawie 316 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 200 zł do 55.422,44 zł,
- dokumentu Tax Free na kwotę 15.080,69 zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie dokonał wywozu towarów o wartości 2.107.891,19 zł na podstawie 320 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 212,97 zł do 25.563,00 zł,
- dokumentu Tax Free na kwotę 385 zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie dokonał wywozu towarów o łącznej wartości 1.854.882,06 zł na podstawie 306 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 310 zł do 34.379 zł,
- dokumentu Tax Free na kwotę 1.699 zł przedstawionego przez podróżnego, który w ww. okresie dokonał wywozu towarów o łącznej wartości 1.846.789,67 zł na podstawie 932 dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej od 201 zł do 13.196 zł.

(akta kontroli str.1607-1611)

Analiza danych na temat wywozu towarów przez trzech spośród ww. 30 podróżnych wykazała, że w 43 przypadkach odstęp czasu pomiędzy kontrolą przeprowadzaną przez funkcjonariuszy Straży Granicznej, a rejestracją dokumentów Tax Free przedstawianych przez podróżnych wynosił powyżej dwóch godzin, w tym: w 10 przypadkach powyżej trzech godzin, w trzech przypadkach powyżej czterech godzin, a w trzech powyżej pięciu godzin. Na pytanie o przyczyny występowania przypadków wydłużonego odstępu czasu z-ca NPUCS wyjaśnił, że *czas trwania odprawy paszportowej oraz zakres czynności realizowanych przez funkcjonariuszy*

¹⁸ Dane uzyskane przez PUCS w Przemysłu z Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku będącej Centrum Kompetencyjnym w zakresie utrzymania, administrowania i rozwoju systemu *Zwrot VAT dla Podróżnych*.

SG, może stanowić bezpośrednią przyczynę występowania przypadków wydłużonego odstępu czasu pomiędzy kontrolą przeprowadzaną przez funkcjonariuszy SG i odnotowywaną w systemie ZAOiL, a rejestracją dokumentów Tax Free w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”. Zwrócił uwagę na liczbę dokumentów Tax Free odprawionych przez funkcjonariuszy SC-S w poszczególnych OC w czasie, w którym dla wytypowanych przypadków stwierdzono występowanie wydłużonego odstępu czasu pomiędzy kontrolą przeprowadzaną przez funkcjonariuszy SG, a rejestracją dokumentów Tax Free przedstawianych przez podróżnych. W OC w Korczowej odprawiano od 20 do 86 dokumentów, w tym od 5 do 55 podlegało szczegółowej kontroli. Przypadek odprawy 30 dokumentów w czasie 5 h i 6 min. spowodowany był 4,5 h awarią systemów elektronicznych, w tym również Zwrot VAT dla podróżnych. Wyjaśnił ponadto, że zgodnie z obowiązującą w kontrolowanym okresie Charakterystyką oraz organizacją i technologią kontroli ruchu granicznego i kontroli celno-skarbowej w drogowym przejściu granicznym w Korczowej - średni czas kontroli dla 1 samochodu osobowego (przy założeniu, że na 10 pojazdów przypada 20 podróżnych) wynosi dla funkcjonariuszy SC-S na pasie Tax Free - 6 min (przy założeniu, że w 1 pojeździe znajdują się 2 dokumenty Tax Free). Na pasie Tax Free e-Service czas ten wynosi ok. 5 min. Powyższe pozwala na oszacowanie średniego czasu obsługi 1 dokumentu na poziomie oscylującym w granicach 3 minut, co w czasie 1 godziny wynosi 20 dokumentów. Po analizie w/w przypadków ustalono, że w większości z nich, funkcjonariusze SC-S OC w Korczowej, dokonywali rejestracji większej ilości dokumentów Tax Free, niż wymagała tego w/w technologia odpraw.

Różnice pomiędzy czasem rejestracji pojazdu w systemie ZAOiL a czasem wpisu do systemu Zwrot VAT dla podróżnych w OC w Krościenku spowodowane były znaczną liczbą (od 17 do 151) rejestrowanych dokumentów Tax Free, przedstawianych przez podróżnych podróżujących innymi pojazdami. W dniu 3.02.2019 r. wg zapisu w EKS ok. godz. 2:30 nastąpiło przyblokowanie pojazdów na kierunku wywozowym na pasie 1 i 2 z przyczyn zależnych od strony ukraińskiej, co spowodowało spowolnienie odpraw na kierunku wywozowym (w załączeniu wydruk adnotacji na tę okoliczność w EKS). Wydłużone odstępy czasowe pomiędzy odprawą graniczną a celno-skarbową najprawdopodobniej spowodowane były tym, że podróżni przewożący towar przedstawili dokumenty do kontroli celno-skarbowej dopiero po uzyskaniu od służb ukraińskich zgody na wwóz przewożonego towaru do kraju (z uwagi na dużą wartość przewożonych towarów oraz obowiązujące zasady przywozu towarów na Ukrainę w ramach Tax Free).

W piśmie¹⁹ z dnia 8.09.2016 r. kierownik OC w Budomierzu, odnosząc się do doświadczeń z pilotażu prowadzonego w okresie od 1.05.2016 r. do 31.08.2016 r. z zastosowaniem kolejności odpraw Straż Graniczna – Służba Celno-Skarbowa, stwierdził, że poprawie uległa możliwość sprawowania dozoru nad wywozonymi towarami w ramach Tax Free i zapobiegania wyludzeniom podatku od towarów i usług, wyeliminowano przypadki niekontrolowanego zawracania się pojazdów z towarami na teren Polski, a także ustandaryzowano czynności kontrolne (kolejność SCS-SG nie jest spotykana na żadnym z drogowych przejść granicznych). Podał także, że realizacja kontroli w trybie SG-SCS może prowadzić do poważnych nieprawidłowości i strat dla Skarbu Państwa. Wg danych z systemu R-30 i ZAOiL udostępnionych NIK wynika, że w latach 2017-2019 obowiązywała kolejność odprawy: SCS-SG.

Na pytanie czy w OC w Budomierzu wprowadzone zostały zmiany kolejności dokonywania odprawy paszportowo-celnej (na SG – SCS), jeżeli tak to kiedy,

¹⁹ nr 401080.0720.117.2016.1

a jeżeli nie to dlaczego oraz jakie działania prowadzono w kierunku dokonania zmiany technologii odpraw z-ca NPUCS wyjaśnił, że do chwili obecnej obowiązuje następująca kolejność odpraw towarów przewożonych w oparciu o dokumenty Tax Free: kontrola celno-skarbowa i następująca po niej kontrola paszportowa. Jedynym odstępstwem takiej kolejności był okres, przeprowadzonego w dniach od 1.05.2016 r. do 31.08.2016 r., pilotażu.

Z uwagi na fakt, iż ocena pilotażu wyrażona przez Komendanta Placówki Straży Granicznej w Lubaczowie była negatywna, po zakończeniu pilotażu wrócono do kolejności odpraw zgodnej z obowiązującą technologią organizacji kontroli w DPG Budomierz-Hruszew, tj. SCS-SG.

Zastępca Naczelnika Urzędu Celnego w Przemyślu w piśmie²⁰ z dnia 9.09.2016 r. skierowanym do Dyrektora Izby Celnej w Przemyślu podzielił stanowisko Kierownika Oddziału Celnego w Budomierzu i z uwagi na negatywne stanowisko Komendanta PSG w Lubaczowie zwrócił się z prośbą o rozważenie możliwości podjęcia uzgodnień na wyższym szczeblu. W piśmie²¹ z dnia 8.02.2019 r. skierowanym do Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie Projekt PUESC.P4.5 Kierownik Oddziału Celnego w Budomierzu wniósł uwagi do przesłanych rozwiązań mapy sytuacyjnej, które dotyczyły m.in. właśnie zmiany organizacji ruchu na pasie Tax Free, tj. wprowadzeniu odprawy SG przed odprawą SCS. Niniejsza zmiana została zaakceptowana zarówno przez zespół projektowy Cyfrowej Granicy jak również przez Komendanta PSG w Lubaczowie. W I kwartale przyszłego roku wdrożona zostanie Cyfrowa Granica, gdzie założona kolejność odpraw towarów przewożonych w oparciu o dokumenty Tax Free jest zgodna z kolejnością standardową występującą na innych drogowych przejściach granicznych a mianowicie: kontrola paszportowa (SG) i następująca po niej kontrola-celno skarbową (SCS).

(akta kontroli str.1539-1565)

Analiza raportów z WRO-Systemu (ocen ryzyka podatnika VAT) dla 15 firm, które dokonały sprzedaży towarów najwyższej wartości dla 30-stu podróżnych, którzy w okresie objętym kontrolą wywieźli najwięcej towarów w ramach procedury Tax Free wykazała, że:

- ośmiu podmiotom został przyznany status podmiotów o wysokim ryzyku, a główną cechą samodzielnie podnoszącą poziom ryzyka był znaczny udział zakupów od kontrahentów ryzykownych, w tym cztery, na podstawie cech sygnałnych zdiagnozowano jako podmioty posiadające pewne cechy charakterystyczne dla brokera, jeden jako broker, a jeden jako podmiot posiadający pewne cechy charakterystyczne dla bufora.
- czterem – status podmiotów o podwyższonym ryzyku, w tym dwóm przypisano pewne cechy charakterystyczne dla brokera, a trzem wysokie prawdopodobieństwo znacznych uszczupień,
- trzem – status podmiotów o akceptowalnym poziomie ryzyka.

(akta kontroli str.1566-1593)

2.4. Wywóz towarów w procedurze Tax Free uregulowano przepisami wewnętrznymi. Analiza wytycznych, poleceń i instrukcji wydanych przez Naczelnika PUCS (lub kierowników komórek wewnętrznych PUCS) wykazała, że uregulowania te:

- a) nie określały sposobu oceny wywożonego towaru pod kątem stwierdzenia, czy ilości i rodzaj oraz okoliczności wywożonego towaru wskazywały na jego handlowe przeznaczenie;

²⁰ znak 401000- UOGR.0103.130.2016

²¹ 401080-OC.041.17.2019

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że kwestie te nie były regulowane przepisami wewnętrznymi z uwagi, że nie zostały one uregulowane przepisami krajowymi. Jednocześnie Naczelnik wskazał, że sprawy te były sygnalizowane w celu zmiany systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” lub wprowadzenia nowego narzędzia do analizy dokumentów Tax Free pod tym względem;

- b) nie określały sposobu analizy danych historycznych, dotyczących częstotliwości wywozu przez podróżnego towarów, pod kątem, czy noszą one znamiona działalności handlowej.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że nie wydawał w tym zakresie regulacji wewnętrznych ze względu na brak uregulowań prawnych oraz centralnych wytycznych regulujących te kwestie, a także ze względu na ograniczenia funkcjonalne systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”;

- c) nie określały sposobu kontroli towaru z uwzględnieniem weryfikacji realności wywozu towaru w deklarowanej ilości pojazdem o określonej ładowności.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że uregulowań takich nie wprowadzał, gdyż celem procedury Tax Free jest potwierdzenie ilości i tożsamości towarów zgłoszonych do odprawy z zapisami dokumentu Tax Free. Funkcjonariusze SCS nie są zobowiązani do kontroli wartości towarów wywożonych na podstawie dokumentów Tax Free;

- d) nie określały sposobu weryfikacji, czy podróżny dokonujący wywozu towaru w ramach procedury Tax Free, legitymuje się Kartą Stałego Pobytu w Polsce, paszportem dyplomatycznym lub podwójnym obywatelstwem.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że kwestie dotyczące osób, które mają prawo do zwrotu podatku VAT, zostały uregulowane przepisami art. 126 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Zgodnie z uregulowaniami tego przepisu, Naczelnik PUCS w wytycznych określił obowiązki funkcjonariuszy obsługujących stanowiska Tax Free. Wskazano w nich, że funkcjonariusz był zobowiązany m.in. ustalić tożsamość podróżnego (...) oraz sprawdzić zgodność jego danych ujętych w dokumencie Tax Free, z danymi zawartymi w dokumencie uprawniającym do przekroczenia granicy. Poza powołanymi powyżej regulacjami, Naczelnik PUCS nie wydawał poleceń regulujących tę tematykę;

- e) określały jednolite przesłanki dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free oraz sytuacji nieskutkujących odmową potwierdzenia wywozu towaru. Uregulowania te zawarto w decyzji nr 9/2017 Naczelnika PUCS z dnia 27 grudnia 2017 r. oraz w pismach PUCS kierowanych do OC;

- f) określały jednolitą formę dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towaru w ramach procedury Tax Free. Zgodnie z pkt III/2-3 zał. nr 1 do decyzji nr 9/2017 r., w przypadku odmowy potwierdzenia wywozu towarów, funkcjonariusz na dokumentach Tax Free zamieszczał stosowną adnotację, sporządzał notatkę służbową na tę okoliczność oraz fakt odmowy zgłaszał kierownikowi zmiany;

- g) nie określały jednolitego sposobu raportowania przez OC o przypadkach wywozu towarów znikomej wartości, których wartość na dokumentach Tax Free była niewspółmiernie wysoka, w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że w PUCS nie wydawano wytycznych uszczegóławiających sposób raportowania przez OC o ww. przypadkach. Jednocześnie Naczelnik wskazał, że wprowadzono uregulowania umożliwiające raportowanie o wszystkich podejrzeniach wystąpienia naruszenia przepisów prawa i stwierdzonych przypadkach nieprawidłowości

- w realizacji procedury Tax Free. Zawarto je w rozdz. II.1 pkt 6 zał. nr 1 do decyzji nr 9/2017 oraz w poleceniu Naczelnika PUCS z dnia 6 czerwca 2017 r.;
- h) określały tryb postępowania funkcjonariuszy w przypadku stwierdzenia braku towaru (powyżej określonej wartości) wykazanego na dokumentach Tax Free, przedstawianych przez podróżnego, w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych. Uregulowania te zawarto w zał. nr 1 pkt. III/1-4 cyt. decyzji nr 9/2017. Tryb wymiany informacji w tym zakresie określony został w zarządzeniach DIAS²²;
- i) określały tryb postępowania funkcjonariuszy w przypadku stwierdzenia dokumentów Tax Free, wystawionych wcześniej „in blanco” przez sprzedawcę. Uregulowania te zawarto w zał. nr 1 pkt. III/1-4 cyt. decyzji nr 9/2017. Tryb wymiany informacji w tym zakresie określony został w zarządzeniach DIAS wskazanych powyżej;
- j) określały procedury mające na celu minimalizację ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w procesie obsługi dokumentów Tax Free poprzez:
- wprowadzenie zasady „wielu oczu”, polegającej na rozdzieleniu czynności rejestracji dokumentów oraz kontroli fizycznej towaru;
 - określenie zasad dozoru i kontroli celno-skarbowych oraz wprowadzenie zakazu łączenia poszczególnych stanowisk;
 - wprowadzenie tzw. „specjalnej organizacji dozoru celnego”;
 - wprowadzenie obowiązku przeprowadzenia kontroli funkcjonalnych oraz kontroli powtórnych na stanowiskach związanych z obsługą Tax Free;
 - wprowadzenie czynności kontrolnych w ramach działań „fotografia dnia”.
- Zasady funkcjonowania monitoringu wizyjnego na przejściach granicznych określone zostały postanowieniami zarządzenia nr 4/2017 DIAS z dnia 7 marca 2017 r.²³;
- k) określały referencyjne poziomy kontroli dokumentów Tax Free, ze wskazaniem, że progi kontrolne dla poszczególnych przejść granicznych powinny być wyższe niż poziomy referencyjne. Do określenia progów kontroli dokumentów zobowiązani byli kierownicy OC;
- l) określały tryb postępowania w przypadku zgłoszenia w procedurze Tax Free wywozu towarów o wartości przekraczającej 20.000 zł.

(akta kontroli, str. 1004-1119)

2.5 W 2017 r. łącznie w PUCS na 1.581.360 potwierdzonych dokumentów Tax Free kontrolą objęto 279.162 (18% ogółu) na kwotę 531.595,1 tys. zł (22,5% ogólnej wartości). Nieprawidłowości stwierdzono w 1.077 dokumentach, co stanowiło 0,39% ogółu skontrolowanych. Kontrole wykazały braki towaru na kwotę 867,7 tys. zł. Największą liczbę potwierdzonych dokumentów Tax Free objęto kontrolą w OC w Medyce – 94.348 (16% ogółu), skuteczność²⁴ kontroli wyniosła 0,44%, w OC w Krościenku 85.608 (26%), skuteczność wyniosła 0,32% i w OC w Korczowej – 59.385 (14%), skuteczność wyniosła 0,35%.

W 2018 r. łącznie w PUCS na 1.014.701 potwierdzonych dokumentów Tax Free kontrolą objęto 259.817 (26%) na kwotę 491.281,7 tys. zł (31%). Nieprawidłowości stwierdzono w 583 dokumentach, co stanowiło 0,22% ogółu skontrolowanych. Kontrole wykazały braki towaru na kwotę 463,3 tys. zł. Największą liczbę potwierdzonych dokumentów Tax Free objęto kontrolą w OC w Medyce – 86.468

²² Nr 21/2018 z dnia 16 stycznia 2018 r i w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, zmienione zarządzeniem nr 123/2019 z dnia 14 czerwca 2019 r.

²³ W sprawie Regulaminu pracy i pełnienia służby w Izbie Administracji Skarbowej w Rzeszowie. Zasady funkcjonowania monitoringu określono w załączniku do Regulaminu pracy.

²⁴Rozumiana jako udział liczby kontroli dokumentów Tax Free, w których wykryto nieprawidłowości w liczbie skontrolowanych dokumentów Tax Free.

(24%), skuteczność kontroli wyniosła 0,29%, w OC w Korczowej – 75.988 (24%), skuteczność wniosła 0,21% i w OC w Krościenku 59.454 (33%), skuteczność wyniosła 0,1%.

W I półroczu 2019 r. łącznie w PUCS na 478.595 potwierdzonych dokumentów Tax Free kontrolą objęto 125.069 (26%) na kwotę 248.797,4 tys. zł (34%). Nieprawidłowości stwierdzono w 313 dokumentach, co stanowiło 0,25% ogółu skontrolowanych. Kontrole wykazały braki towaru na kwotę 254,0 tys. zł. Największą liczbę potwierdzonych dokumentów Tax Free objęto kontrolą w OC w Medyce – 40.597 (25%), skuteczność kontroli wyniosła 0,28%, w OC w Korczowej – 34.731 (26%), skuteczność wniosła 0,32% i w OC w Krościenku 32.922 (32%), skuteczność wyniosła 0,18%.

Najczęściej stwierdzanymi nieprawidłowościami był całkowity lub częściowy brak towaru.

(akta kontroli, str. 395-413)

Kontrola 10 zmian (odrębnie dla 2017 r., 2018 r. i I półrocza 2019 r.) podczas, których potwierdzono największą liczbę dokumentów Tax Free wykazała, że: w OC w Medyce w 2017 r. na zmianach tych potwierdzono od 1.250 do 1.461 dokumentów Tax Free, skontrolowano od 96 do 377 dokumentów, tj. od 7,3% do 25,8%. Nieprawidłowości stwierdzono w trzech dokumentach na dwóch zmianach. W 2018 r. potwierdzono od 959 do 1.145 dokumentów, skontrolowano od 194 do 376 dokumentów, tj. od 17,2% do 34,2%. Nieprawidłowości stwierdzono w dwóch dokumentach na jednej zmianie. W I półroczu 2019 r. potwierdzono od 794 do 895 dokumentów, skontrolowano od 75 do 279, tj. od 9% do 31,2%. Nieprawidłowości stwierdzono w trzech dokumentach na dwóch zmianach.

W OC w Korczowej w 2017 r. na badanych zmianach potwierdzono od 996 do 1.100 dokumentów Tax Free, skontrolowano od 71 do 315, tj. od 6,9% do 29,6%. Nieprawidłowości nie stwierdzono. W 2018 r. potwierdzono od 781 do 925 dokumentów, skontrolowano od 116 do 257, tj. od 14,4% do 29,9%. Nieprawidłowości stwierdzono w dwóch dokumentach na jednej zmianie. W I półroczu 2019 r. potwierdzono od 730 do 874 dokumentów, skontrolowano od 124 do 216, tj. od 16,9% do 27,7%. Nieprawidłowości stwierdzono w trzech dokumentach na dwóch zmianach

(akta kontroli, str. 414-417)

2.6. Zarządzeniem nr 21/2018 z dnia 16 stycznia 2018 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (DIAS) w Rzeszowie wprowadził instrukcję w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzeń podatku VAT w wykorzystaniu procedury Tax Free. Zgodnie z przyjętymi procedurami informacje pierwotne wytworzone w OC z wykorzystaniem określonego formularza²⁵ mają być przekazywane do wyznaczonego Urzędu Skarbowego (US) i dodatkowo do Działu Analiz Ryzyka oraz właściwej Delegatury PUCS. Zakres przekazywanych komunikatów powinien dotyczyć:

- ujawnionych w trakcie kontroli dokumentów wystawionych „in blanco”, tj. dokument Tax Free potwierdzony przez sprzedającego bez wypełnionych danych dotyczących podróznego,
- stwierdzonych przypadków, w których wartość towaru jest nieracjonalnie wysoka w porównaniu do wartości rynkowej lub faktycznego stanu i jakości towaru,
- stwierdzonego w wyniku kontroli całkowitego lub częściowego braku towaru (dotyczy towaru o wartości powyżej 5 tys. zł od 14 czerwca 2019 r. powyżej 400 zł),

²⁵ Karta informacji pierwotnej

- innych istotnych z punktu widzenia kontroli prowadzonej w OC stwierdzonych faktów mogących mieć wpływ na prawidłową realizację wywozu poza granicę RP z wykorzystaniem procedury Tax Free.

W okresie wcześniejszym w PUCS nie było regulacji dotyczących obiegu informacji o podejrzeniach nadużyć w procedurze Tax Free podlegających wykorzystaniu w kontrolach celno-skarbowych i kontrolach podatkowych prowadzonych u podatników VAT będących sprzedawcami towarów w ramach systemu Tax Free.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że w celu usprawnienia i wsparcia systemu kontroli wykonywanych przez Służbę Celną w 2015 r. na podstawie zarządzenia Ministra Finansów²⁶ wprowadzono Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem (ZISAR), który np. umożliwił gromadzenie i przetwarzanie informacji o naruszeniach bądź zagrożeniach naruszenia przepisów prawa oraz zapewniał obieg informacji i wymianę danych, których treść w sposób bezpośredni lub pośredni może przyczynić się do wykrycia nieprawidłowości w obszarach ryzyka podlegających kontroli przez SCS. Zgodnie z poleceniem Naczelnika PUCS z dnia 6 czerwca 2017 r. obowiązek wprowadzania danych do ZISAR istniał również po utworzeniu KAS. W latach 2017-2019 (I półrocze) w ZISAR zaewidencjonowano 1.204 informacje o nieprawidłowościach w obrocie Tax Free stwierdzonych przez funkcjonariuszy granicznych OC, które dotyczyły: całkowitego lub częściowego braku towaru, ujawnień używanego towaru lub innego towaru niż zgłoszony, wykrycia dokumentów Tax Free, na których dane podróznego uzupełnione zostały ścieralnym tuszem. Wprowadzone w komórkach granicznych dane każdorazowo podlegały ocenie przez pracowników komórki analitycznej, na podstawie których w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” wprowadzono algorytm kontroli (zastrzeżenia systemowe) ukierunkowane na konkretne obiekty (np. osoby, podmioty, asortyment towarów, wartość towarów).

Na podstawie analizy informacji zaewidencjonowanych w ZISAR, komórki analityczne PUCS nie występowały do Działu Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli, str. 418-469)

Zgodnie z przyjętymi regulacjami OC w 2018 r. przekazały 53 informacje, a w I półroczu 2019 r. - 32, które dotyczyły następujących nieprawidłowości, mechanizmów lub ryzyk w procedurze Tax Free:

- dokumenty Tax Free zawierały podpis podróznego również w części dotyczącej potwierdzenia otrzymania zwrotu kwoty podatku – 37 informacji,
- wartość towarów wskazana na rachunku znacznie przewyższała ceny rynkowe – 11,
- ujawnienia dokumentów wystawionych „in blanco” – 7,
- całkowity lub częściowy brak towaru stwierdzonych w wyniku przeprowadzonej rewizji – 3,
- odliczanie prowizji od należnego podróznym zwrotu VAT – 1,
- podejrzenia wystawiania paragonów w miejscu innym niż wskazane na dokumencie Tax Free – 1,
- rodzaj asortymentu sprzedawany przez firmę w ramach Tax Free odbiegał od rodzaju prowadzonej działalności – 2,
- wywóz towarów noszących znamiona użytkowania i demontażu – 1,
- wywóz towarów wymagających dokonania zgłoszenia pisemnego – 1,
- przewożenia kasy fiskalnej – 1,
- wypełnienie pola z danymi podróznego tuszem możliwym do usunięcia pod wpływem temperatury - 2,

²⁶ Zarządzenie nr 5 z dnia 3 lutego 2015 r. w sprawie Zintegrowanego Systemu Zarządzania Ryzykiem

- podpisanie przez podróżnych, przed odbiorem kwoty podatku podlegającego zwrotowi w polu potwierdzającym jego odbiór – 1,
- ujęcie w dokumencie usług wykonywanych na rzecz podróżnego – 3,
- informacje dotyczące osób, które nie były ujęte w bazie danych Straży Granicznej (SG) jako opuszczające terytorium UE w dniach, w których zostały potwierdzone dokumenty Tax Free przedstawione do odprawy – 4,
- posługiwanie się przez podróżnego dokumentem UA do odprawy Tax Free i dokumentem PL do odprawy granicznej – 1,
- podejrzenie wywozu podrobionego towaru – 1,
- identyczne dane osobowe w polu nabywca oraz sprzedawca – 2,
- jako upoważniony do wystawiania i odbioru faktury VAT figurował podróżny przedstawiający towar – właścicielami firmy byli obcokrajowcy – 1,
- podejrzenie uzyskania przez firmę potwierdzenia dodatkowego dokumentu Tax Free – 1,
- możliwość wystąpienia nieprawidłowości w sposobie dokumentowania sprzedaży i sposobie korygowania wystawionych dokumentów sprzedaży – 1,
- możliwość wystąpienia ryzyka w obszarze nieprawidłowości realizacji procedur wywozu towarów poza granicę RP z wykorzystaniem procedury Tax Free – 2,
- znaczny wzrost liczby rachunków wystawionych przez firmę i posługiwanie się dwoma numerami NIP – 1.

W wyniku informacji przekazanych przez OC nie zostały wszczęte kontrole celno-skarbowe i kontrole podatkowe. Na 53 informacje przekazane w 2018 r. w 26²⁷ przypadkach US udzieliły odpowiedzi o wynikach analizy i podjętych działaniach, a w I półroczu 2019 r. na 32 przesłane informacje US odpowiedzi udzieliły w 22²⁸ przypadkach. Z przekazanych odpowiedzi wynika, że US prowadził postępowania wyjaśniające mające na celu wyjaśnienie wskazanych przez OC nieprawidłowości, np.:

a) W przypadku informacji OC dotyczących podpisów podróżnego na dokumentach Tax Free również w części dotyczącej potwierdzenia otrzymania zwrotu kwoty podatku US wzywały podatników do złożenia wyjaśnień lub wskazywały, że brak jest możliwości zweryfikowania wskazanego w informacji dokumentu Tax Free w rejestrze sprzedaży w ramach czynności analitycznych. Ze względu na niską kwotę należnego zwrotu podatku VAT odstąpiono od przeprowadzania czynności sprawdzających lub kontrolnych. Sam fakt podpisania przez podróżnego w miejscu potwierdzającym otrzymanie zwrotu kwoty podatku nie jest błędem formalnym uniemożliwiającym zastosowanie stawki VAT 0%. W wyjaśnieniach podatnicy wskazywali na niedopatrzenia pracowników wystawiających dokumenty Tax Free oraz podnosili, że po sporządzeniu dokumentu i jego wydaniu nie mają żadnego wpływu na to co się z nim dzieje i gdzie podróżny zamieszcza podpis.

b) W przypadku informacji OC dotyczącej zawyżonej wartości wywożonych towarów w stosunku do ceny rynkowej US wskazał, że ewentualne zawyżenie ceny w przypadku, gdy nie zachodzą przesłanki wymienione w art. 32 ustawy o VAT nie daje organom podatkowym podstaw do określenia podstawy opodatkowania zgodnie z wartością rynkową w tym przypadku nie posiadamy dowodów na istnienie związku, o którym mowa w ww. przepisie.

(akta kontroli, str. 471-519)

2.7 W latach 2017 r. – I półrocze 2019 r. Naczelnik PUCS wydał dwie decyzje regulujące sposób postępowania funkcjonariuszy w zakresie procedury Tax Free:

²⁷ W dwóch przypadkach informowano o przekazaniu do innego US zgodnie z właściwością miejscową i w 24 przypadkach przekazano wyniki analiz

²⁸ W 8 przypadkach informowano o przekazaniu do innego US zgodnie z właściwością miejscową i w 4 przypadkach przekazano wyniki analiz

- nr 9/2017 r. z dnia 27 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia rejestru dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” z zastosowaniem elektronicznego przetwarzania danych i potwierdzania wywozu towarów poza granice Wspólnoty na dokumencie stanowiącym podstawę do dokonania zwrotu podatku od towarów i usług. W dokumencie tym m.in. określono tryb kontroli podróżnych z dokumentami Tax Free oraz zasady postępowań w przypadkach ujawnienia nieprawidłowości oraz wprowadziła ewidencję awaryjną rejestru R30;
- nr 6/2018 z dnia 5 kwietnia 2018 r. w sprawie trybu przekazywania naczelnikom urzędów skarbowych informacji i materiałów, mogących stanowić podstawę do wykreślenia z rejestru podatnika z rejestru jako podatnika VAT. W dokumencie tym określono m.in. przypadki, w których funkcjonariusze byli zobowiązani do przekazywania informacji naczelnikom urzędów skarbowych o zaistnieniu przesłanek do wykreślenia podatnika z rejestru, jako podatnika VAT oraz wskazano termin na dokonanie tych czynności.

W okresie objętym kontrolą, kierownicy OC wydawali *Instrukcje stanowiskowe organizacji dozoru celnego i kontroli celnej w zakresie potwierdzania wywozu towarów przez podróżnych z dokumentami „zwrot VAT dla podróżnych”*. Kierownik OC w Medyce, *Instrukcję stanowiskową* wydał 22 listopada 2017 r., a kierownik OC w Korczowej – 24 stycznia 2018 r. Instrukcje te regulowały m.in.: sprawy związane z wydawaniem i zwrotem stempla „VAT-ZWROT”, sposób sprawowania dozoru celnego i kontroli celnej na stanowiskach „Odprawa Tax Free”, tryb odpraw podróżnych z dokumentami Tax Free, tryb obsługi dokumentów Tax Free awizowanych w formie elektronicznej (e-service), tryb postępowania w przypadku awarii systemu R30, postępowanie w przypadkach towarów o wartości przekraczających równowartość 20 tys. zł, postępowanie w zakresie kontroli towarów zgłoszonych w formie ustnej na dokumencie Tax Free w oparciu o typowanie losowe lub z inicjatywy własnej funkcjonariusza, tryb postępowania w przypadkach ujawnienia nieprawidłowości.

Oprócz Instrukcji stanowiskowych kierownicy OC wydawali także pisemne polecenia i wytyczne dotyczące procedury Tax Free. W okresie objętym kontrolą, Kierownik OC w Medyce wydał 9 poleceń, a Kierownik OC w Korczowej 4 polecenia. Dotyczyły one w szczególności: wykonania dokumentacji zdjęciowej po aktywowaniu się zastrzeżenia, obsady stanowisk Tax Free, wprowadzenia pilotażowej zmiany organizacji ruchu i trybu sprawowanej kontroli w ramach procedury Tax Free, dokumentów Tax Free wystawionych in blanco, prawidłowego stosowania przepisów art. 126-130 ustawy o VAT, wywozu towaru w postaci elektronicznej, przypadków prób wystąpienia o zwrot podatku od towarów i usług przez podróżnych od zakupionych przez nich usług.

(akta kontroli, str. 622-728)

2.8. Oględziny przejść granicznych w Korczowej i w Medyce, przeprowadzone w dniach odpowiednio: 31 października i 5 listopada 2019 r. wykazały, że:

- a) w przejściach drogowych najpierw dokonywana była kontrola przez funkcjonariuszy SG, a następnie przez funkcjonariuszy SCS. Na przejściu pieszym w Medyce, najpierw dokonywana była odprawa podróżnego przez funkcjonariuszy SCS, a następnie przez funkcjonariuszy SG. Wyposażenie budynku odpraw pieszych, uniemożliwiało podróżnemu powrót na terytorium RP pomiędzy odprawą dokonaną przez SCS, a odprawą przeprowadzoną przez SG;
- b) proces rejestracji dokumentów Tax Free w systemie informatycznym „Zwrot VAT dla podróżnych” przez funkcjonariusza (rejestratora) był prawidłowy w świetle uregulowań wewnętrznych PUCS obowiązujących w tym zakresie;
- c) zapewniono realizację zasady „dwóch par oczu”, poprzez oddzielenie zadań rejestratora i rewizora. Na przejściu granicznym w Medyce kontrole towarów

- wykonywał wyznaczony do tego celu funkcjonariusz, natomiast na przejściu granicznym w Korczowej dwaj funkcjonariusze dokonujący rejestracji dokumentów dokonywali rewizji towarów na przemian²⁹;
- d) kontrole towarów dokonane przez funkcjonariusz SCS w trakcie oględzin, podjęte zostały z ich własnej inicjatywy i polegały na porównaniu zgodności przewożonego towaru (AGD) z dokumentami Tax Free;
 - e) ocena pod kątem wywozu towaru w celach handlowych (w tym ocena częstotliwości przekraczania granicy w procedurze Tax Free), dokonywana była na podstawie indywidualnych założeń przyjętych przez funkcjonariuszy;
 - f) po dokonaniu przez funkcjonariusza kontroli towaru nie było możliwości samodzielnego powrotu pojazdu na terytorium RP. Uniemożliwiało to ogrodzenie wewnątrz przejścia oraz odpowiednio ustawione separatory;
 - g) na drogowych przejściach granicznych, po dokonaniu odprawy, nie było możliwości przekazania towaru innym podróżnym oczekującym na odprawę lub innym osobom znajdującym się poza strefą odpraw. Uniemożliwiło to oddzielenie kierunku wjazdowego i wyjazdowego. Możliwość przekazania towaru istniała na przejściu pieszym w Medyce, co przedstawiono w obszarze nr 1 niniejszego wystąpienia;
 - h) obsada kadrowa funkcjonariuszy SCS w trakcie oględzin wynosiła: 34 funkcjonariuszy na przejściu granicznym w Medyce i 31 funkcjonariuszy na przejściu granicznym w Korczowej. Obsada ta była wyższa od obsady minimalnej i niższa od obsady optymalnej, określonych w Technologiach odpraw³⁰;
 - i) miejsca kontroli fizycznej towarów objęte były zasięgiem kamer monitoringu wizyjnego, natomiast miejsca dokonywania rejestracji dokumentów Tax Free, tj. wnętrza pomieszczeń budek kontrolerskich, nie były objęte monitoringiem wizyjnym.

(akta kontroli, str. 68-73, 249-330)

Artur Jasiński – z-ca Naczelnika PUCS podał, że w okresie objętym kontrolą, odprawy podróżnych w ramach procedury Tax Free dokonywane były zgodnie z poleceniami/instrukcjami/wytycznymi wydanymi przez Naczelnika PUCS i kierowników OC. Sporadyczne naruszenia procedur wynikających z powyższych uregulowań wewnętrznych dotyczyły następujących przypadków:

w OC w Medyce:

- brak zachowania ciągłości numeracji zmiennej stempla VAT-ZWROT – 3 przypadki;
- niewłaściwe odcisnięcie stempla VAT-ZWROT na dokumentach Tax Free – 2 przypadki;
- brak zarejestrowania dokumentu Tax Free w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” moduł R30 – 2 przypadki.

We wskazanych przypadkach sprawy zakończyły się na poziomie OC i nie były przekazywane do Naczelnika PUCS.

w OC w Korczowej:

- brak zarejestrowania dokumentu Tax Free w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych” moduł R30 – 1 przypadek. W przedmiotowej sprawie

²⁹ W budce kontrolerskiej odpraw dokonywało 2 funkcjonariuszy, jeden w procedurze Tax Free, drugi w procedurze Tax Free e-service. Czynności kontrolne (rewizyjne) wykonywane były na przemian przez tych funkcjonariuszy, tj. kontrole zgłoszone przez funkcjonariusza Tax Free wykonywał funkcjonariusz dokonujących odpraw na stanowisku Tax Free e-service i odwrotnie kontrole zgłoszone przez funkcjonariusza Tax Free e-service wykonywał funkcjonariusz dokonujący odpraw na stanowisku Tax Free;

³⁰ Zgodnie z „Technologiami odpraw” obsada minimalna funkcjonariuszy SCS w przejściach granicznych na zmianie wynosiła 25 funkcjonariuszy, a obsada optymalna (niezbędna liczba funkcjonariuszy do obsługi ruchu w przypadku jego maksymalnego natężenia) wynosiła: 44 na przejściu granicznym w Medyce i 39 na przejściu granicznym w Korczowej.

- z funkcjonariuszem została przeprowadzona rozmowa o charakterze dyscyplinującym oraz poinformowano Naczelnika PUCS o tym fakcie³¹;
- brak zachowania ciągłości numeracji zmiennej stempla VAT-ZWROT – w wyniku przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych stwierdzono 3 przypadki.
(akta kontroli, str. 736-741)

2.9 Kierownicy OC w Korczowej i w Medyce oraz czterech funkcjonariuszy³² SCS wskazało, że weryfikacja towaru wywożonego w procedurze Tax Free w celach handlowych, odbywała się na podstawie oceny indywidualnej funkcjonariusza. Przykładowo, towary AGD, w ilościach 2-3 tego samego rodzaju (telewizory, lodówki, pralki) zaliczane były, jako towary do celów niehandlowych. Powyżej tych ilości zaliczano, że towar był wywożony w celach handlowych. Pod względem częstotliwości, ocena była dokonywana na podstawie własnych obserwacji (naocznej identyfikacji) podróżnego. W takich przypadkach funkcjonariusz powinien zwrócić się do kierownika zmiany, który posiada możliwość sprawdzenia w systemie R30 historii przejazdów danego podróżnego i sprawdzenia asortymentu przewożonego towaru (art. budowlane, art. spożywcze, AGD itp.).

Według szacunku ww. funkcjonariuszy, towary wywożone w procedurze Tax Free, przez przejście graniczne w Korczowej były wykorzystywane do celów handlowych w około 50% ich wartości, a przez przejście graniczne w Medyce w około 70% ich wartości. Dotyczyło to w szczególności rozdrobnionego przewozu, tj. rozdrobnienia towaru na wielu podróżnych w jednym pojeździe, a dodatkowo w Medyce wykorzystania pieszych, którzy po przekroczeniu granicy UE i odprawie towarów wsiadali do podstawianego po stronie UA samochodu przewożących ich dalej.

Ww. funkcjonariusze, jako najistotniejsze problemy w dokonywaniu oceny, wykorzystania procedury Tax Free do przewozu towarów w celach handlowych, wskazali:

- brak przepisów (wytycznych, instrukcji itp.) dających podstawę zakwalifikowania przewożonego towaru do celów handlowych, niehandlowych i jednoznacznego ustalenia, że dana ilość towarów stanowi ilość handlową. Dotyczy to w szczególności rozdrobnienia towarów na wiele osób w jednym pojeździe,
- brak systemowych możliwości badania okazjonalności – system R30 nie zawierał szczegółowych opisów umożliwiających identyfikację przewożonych wcześniej towarów przez podróżnego. W systemie rejestrowane były tylko grupy towarów, np. AGD, elektronika, art. spożywcze, art. budowlane, itp.

(akta kontroli, str. 987-998)

Zastępca Naczelnika PUCS wyjaśnił, że w okresie objętym kontrolą, funkcjonariusze dokonywali w sposób pogładowy oceny, czy procedura Tax Free była wykorzystywana do wywozu poza obszar celny UE, towarów o handlowym przeznaczeniu. W PUCS nie prowadzono analizy w tym zakresie. Analiza skali takiego zjawiska była znacznie utrudniona ze względu na samą konstrukcję rejestru R30, który nie był narzędziem informatycznym. Jest to jedynie rejestr prowadzony w formie elektronicznej, wzbogacony o pewne funkcjonalności analityczne i statystyczne. W oparciu o dane gromadzone w rejestrze nie można precyzyjnie zidentyfikować towarów wywożonych przez podróżnych, ponieważ ewidencjonowany jest jedynie rodzaj asortymentu (np. artykuły budowlane, elektronika, tekstylia, art. spożywcze itp.). Brak jest uregulowań w tym zakresie zarówno wewnętrznych w PUCS, jak i na poziomie IAS oraz Ministerstwa Finansów.

(akta kontroli, str. 731-735)

³¹ Pismo nr 401060-OC.902.92.2017 z dn. 23.11.2017 r. Kierownika OC w Korczowej przekazane do IV Z-cy Naczelnika PUCS

³² Po dwóch funkcjonariuszy z OC w Medyce i w Korczowej dokonujących odpraw podróżnych w procedurze Tax Free.

2.10 W latach 2017 r. – I półrocze 2019 r. w dwóch badanych OC wystąpiło łącznie 14 przypadków, w których funkcjonariusze SCS nie dokonali fizycznej kontroli towarów wywożonych w procedurze Tax Free, pomimo że system „Zwrot VAT dla podróżnych”, wskazał potrzebę podjęcia takich działań. Były to następujące przypadki:

- a) OC w Medyce – 10 przypadków, z tego:
- w 3 przypadkach nie przeprowadzono kontroli, gdyż przeprowadzili je funkcjonariusze Mobilnego Referatu Rewizji PUCS;
 - w 3 przypadkach kontroli nie przeprowadzono na polecenie KZ, z uwagi na dużą ilość pojazdów oczekujących na odprawę;
 - w 3 przypadkach kontroli nie przeprowadzono, gdyż rejestracji dokumentów w systemie dokonywano po usunięciu awarii łączy teleinformatycznych (rejestracja postawaryjna – brak możliwości przeprowadzenia kontroli);
 - w 1 przypadku kontrola została przeprowadzona, lecz funkcjonariusz omyłkowo nie odnotował jej w systemie informatycznym;
- b) OC w Korczowej – 4 przypadki, z tego:
- w 3 przypadkach kontroli nie wykonano, z uwagi gdyż funkcjonariusz SCS w trakcie dużego natężenia ruchu nie zwrócił uwagi, iż system zgłasza czynności kontrolne i omyłkowo wydał dokumenty podróżnym;
 - w 1 przypadku po rejestracji dokumentu, na wniosek podróżnego wpis został anulowany z uwagi na błędy w innych dokumentach Tax Free. Podróżny zwrócił w celu korekty dokumentów.

(akta kontroli, str. 736-765)

2.11 W okresie objętym kontrolą, na wszystkich przejściach granicznych funkcjonujących w ramach PUCS dokonano 5.037 odmów potwierdzenia wywozu towarów o łącznej ich wartości 8.884,5 tys. zł, z tego:

- 1.700 odmów z powodu braku (całkowitego lub częściowego) towarów o łącznej wartości 1.584,9 tys. zł;
- 2.081 odmów, z uwagi iż stwierdzono ilości towaru wskazujące na ich handlowe przeznaczenie (ilości handlowe), o łącznej wartości 4.732,7 tys. zł;
- 1.256 odmów z tytułu innych okoliczności³³ o łącznej wartości 2.566,9 tys. zł.

Najwięcej odmów potwierdzenia wywozu towarów wystąpiło w niżej wymienionych Oddziałach:

- a) w OC w Medyce odnotowano 3.000 odmów potwierdzenia wywozu towarów o łącznej wartości 6.347,3 tys. zł, z tego:
- 602 odmowy z uwagi na brak towarów o łącznej wartości 720,2 tys. zł;
 - 1.585 odmów z uwagi na stwierdzone ilości handlowe towarów o wartości 3.804,3 tys. zł;
 - 813 odmów z uwagi na inne okoliczności o wartości 1.822,8 tys. zł;
- b) w OC w Korczowej odnotowano 1008 odmów potwierdzenia wywozu towarów o łącznej wartości 1.498,7 tys. zł, z tego:
- 422 odmowy ze względu na brak towarów o łącznej wartości 413,3 tys. zł;
 - 328 odmów z uwagi na stwierdzone ilości handlowe towarów o wartości 644 tys. zł;
 - 258 odmów z uwagi na inne okoliczności o wartości 441,4 tys. zł.

(akta kontroli, str. 874-875)

³³ Np.: towar używany, brak możliwości identyfikacji towaru, rozbieżności wartości towaru pomiędzy dokumentem Tax Free a paragonem, niewłaściwy formularz dokumentu Tax Free, brak podpisu sprzedawcy na dokumencie Tax Free.

2.12 Analiza dokumentów 10 spraw (po pięć z OC w Medyce i z OC w Korczowej) dotyczących odmów potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free o największych wartościach wykazała, że:

a) w ośmiu przypadkach odmowy potwierdzenia wywozu dokonano poprzez zamieszczenie przez funkcjonariuszy odpowiedniej adnotacji na dokumentach Tax Free. W jednym przypadku odmowy dokonano poprzez anulowanie odcisniętych na dokumencie Tax Free pieczęci „Cło PI” i „VAT Zwrot”³⁴. W jednym przypadku, mimo odmowy potwierdzenia wywozu towarów o wartości 19.268 zł brutto, funkcjonariusz OC w Korczowej nie dokonał na dokumentach Tax Free adnotacji w tym zakresie³⁵, co było niezgodne z postanowieniami pkt III/2-3 zał. nr 1 decyzji nr 9/2017 Naczelnika PUCS z dnia 27 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia rejestru dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” z zastosowaniem (...).

Dodatkowo w każdym analizowanym przypadku, dla potrzeb wewnętrznych, funkcjonariusze sporządzali krótkie notatki służbowe, w których zamieszczali m.in.: numery dokumentów Tax Free, dane dotyczące wystawców, dane podróżnych oraz zwięzły opis sytuacji.

Naczelnik PUCS, odnośnie braku na dokumentach adnotacji dotyczącej odmowy potwierdzenia wywozu towarów wyjaśnił, że w wyniku nieuwagi dokumenty Tax Free zostały skopiowane przed naniesieniem stosownej adnotacji i w tej formie przekazano je wraz z notatką służbową do kancelarii OC w Korczowej;

b) w dziewięciu przypadkach odmowy potwierdzenia wywozu dokonano ze względu na ilości lub rodzaje towarów, wskazujących na ich handlowe przeznaczenie, a w jednym przypadku dodatkowo także, na podstawie zastrzeżenia zamieszczonego w systemie R30, w stosunku do podróznego. Handlowy charakter wywozu stwierdzano na podstawie indywidualnych kryteriów funkcjonariuszy;

c) wartości brutto i rodzaje towarów w stosunku, do których odmówiono potwierdzenia wywozu, były następujące:

– w OC w Medyce:

- 109.774 zł – 108 różnego rodzaju części do maszyn rolniczych (po kilka sztuk tego samego detalu);
- 81.500 zł – spektrometr „Olimpus” – 1 szt.;
- 83.845 zł – wstrząsarki Vibrator SV30 SV/plus (maszyny budowlane – 2 szt.);
- 30.475 zł – ubijaczka Tekno Stomap 60 (maszyna cukiernicza – szt. 1);
- 114.260 zł – sprzęt RTV i AGD (telewizory – 3 szt., konsole PS4 Pro – 6 szt., lodówki do zabudowy – 2 szt., pralki – 2 szt., ekspres XSMAL – 2 szt., płyta indukcyjna, piekarnik, kuchnia mikrofalowa);

– w OC w Korczowej:

- 42.822 zł – sprzęt RTV i AGD (telewizory – 5 szt., odkurzacze – 3 szt.);
- 20.833 zł – materiały budowlane (grzejniki Hap Kermi – 62 szt.);
- 19.268 zł – AGD (lodówki – 3 szt., pralko-suszarki – 2 szt., odkurzacze – 2; szt., płyty indukcyjne – 2 szt., piekarniki – 2 szt., zmywarka, okap, kuchnia mikrofała);
- 27.431 zł – nasiona ogórka Mewa, opakowanie 1000 szt. – 17 opakowań;
- 24.624 zł – materiały budowlane (4 rodzaje płytek – 135,5 m², wanna, bateria wannowa).

³⁴ Funkcjonariusz wcześniej dokonał potwierdzenia dokumentów Tax Free, lecz w wyniku rewizji towarów stwierdzono, że jego ilość i rodzaj wskazują na handlowe przeznaczenie towaru.

³⁵ Przypadek ten obejmował 5 dokumentów Tax Free obejmujących AGD, wystawionych na dwóch podróżnych, poruszających się jednym pojazdem.

W okresie od 2017 r. do 26 listopada 2019 r., nie wystąpiły przypadki złożenia przez podróżnego skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, na odmowę potwierdzenia wywozu towarów w ramach Tax Free, ze względu na ilości handlowe.

(akta kontroli, str. 874-951, 999-1003)

2.13 W latach 2017 – I półrocze 2019, liczba ujawnionych dokumentów Tax Free, w których funkcjonariusze stwierdzili brak towaru, dla dwóch badanych przejść granicznych, wynosiła:

- a) w przejściu granicznym w Medyce – 602 dokumenty, w których wartość brakującego towaru wynosiła 720.250 zł, z tego odpowiednio: w 2017 r. – 306 dokumentów, wartość brakującego towaru 408.123 zł, w 2018 r. – 193 dokumenty, wartość brakującego towaru 200.075 zł, a w I półroczu 2019 r. – 103 dokumenty, wartość brakującego towaru 112.052 zł;
- b) w przejściu granicznym w Korczowej – 422 dokumenty, w których wartość brakującego towaru wynosiła 413.316 zł, z tego odpowiednio: w 2017 r. – 167 dokumentów, wartość brakującego towaru wynosiła 195.088 zł, w 2018 r. – 145 dokumentów, wartość brakującego towaru wynosiła 140.089 zł, a w I półroczu 2019 r. – 110 dokumentów, wartość brakującego towaru wyniosła 78.139 zł.

Liczba dokumentów Tax Free, w przypadku których funkcjonariusze SCS stwierdzili brak towaru o wartości powyżej 2.000 zł wynosiła:

- a) w przejściu granicznym w Medyce – 51 dokumentów. W tych przypadkach wystawiono 48 mandatów karnych oraz wszczęto 2 sprawy karno-skarbowe,
- b) w przejściu granicznym w Korczowej – 95 dokumenty. W tych przypadkach wystawiono 79³⁶ mandatów karnych i wszczęto 6 spraw karno-skarbowych.

We wszystkich powyższych przypadkach, jako podstawę prawną ukarania sprawcy, wskazano przepis art. 76 § 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. *Kodeks karny skarbowy*³⁷.

(akta kontroli, str. 736-741, 769-780)

2.14 Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 3 zarządzeniem nr 21/2018 DIAS z dnia 16 stycznia 2018 r.³⁸, stwierdzone w wyniku kontroli przypadki całkowitego lub częściowego braku towaru o wartości powyżej 5.000 zł, należało zgłaszać naczelnikom US³⁹. Z dniem 14 czerwca 2019 r., w związku ze zmianą zarządzenia, zgłoszeniu podlegały ww. przypadki o wartości towaru powyżej 400 zł⁴⁰.

W okresie obowiązywania ww. zarządzeń stwierdzono:

- w OC w Medyce – 3 przypadki braku towarów o wartości powyżej 5.000 zł. Wartości brakujących towarów wynosiły odpowiednio: 6.200 zł (stwierdzono 15 sierpnia 2018 r.), 5.411 zł (stwierdzono 6 października 2018 r.) i 6.396 zł (stwierdzono 4 kwietnia 2019 r.);
- w OC w Korczowej – 3 przypadki braku towarów o wartości powyżej 5.000 zł, wartości brakujących towarów wynosiły odpowiednio: 7.749 zł (stwierdzono 15 lutego 2018 r.), 5.967 zł (stwierdzono 26 marca 2018 r.) i 22.386 zł (stwierdzono 11 kwietnia 2018 r.).

³⁶ Rozbieżność w liczbie wynika z faktu, że w 6 przypadkach podróżny posiadał więcej niż 1 dokument Tax Free, w którym stwierdzono nieprawidłowość. W takich przypadkach wszczynano 1 postępowanie karne skarbowe (niezależnie od liczby dokumentów), w celu uniknięcia wielokrotnego karania za ten sam czyn popełniony w tym samym czasie.

³⁷ Dz. U. z 2020 r., poz. 19 j.t.

³⁸ W sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

³⁹ OC w Medyce zgłaszał Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Przemyślu, OC w Korczowej zgłaszał Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Jarosławiu.

⁴⁰ Zarządzenie nr 123/2019 DIAS z dnia 14 czerwca 2019 r. zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free

W okresie objętym kontrolą, jeden przypadek ujawnionego braku towaru wykazanego w dokumencie Tax Free został zgłoszony do naczelnika Urzędu Skarbowego właściwego dla sprzedawcy towaru. Zgłoszenia tego dokonał kierownik OC w Medyce w dniu 26 czerwca 2019 r. Funkcjonariusze tego Oddziału, w dniu 24 czerwca 2019 r., stwierdzili na przejściu pieszym, częściowy brak towaru w postaci jednej sztuki sprężarki klimatyzacyjnej o wartości 538,49 zł.

Pozostałe przypadki stwierdzonych braków towarów, do czasu rozpoczęcia niniejszej kontroli NIK, nie były zgłaszane naczelnikom urzędów skarbowych.

(akta kontroli, str. 419-458, 736-780)

Zastępca Naczelnika PUCS, odnośnie sześciu przypadków, których wartość brakujących towarów przekraczała 5.000 zł, opisanych powyżej wyjaśnił, że:

- w trzech z nich funkcjonariusze stwierdzili fakt wywozu towarów w procedurze Tax Free, lecz w trakcie kontroli zaobserwowano znamiona ich użytkowania,
- w jednym przypadku również stwierdzono fakt wywozu towarów, lecz wystąpił brak możliwości potwierdzenia ich tożsamości.

Stanowiło to podstawę odmowy potwierdzenia wywozu towarów, a w systemie informatycznym niewłaściwie odznaczono, jako „brak towaru”. Przypadki te nie mieściły się w katalogu komunikatów wyszczególnionych w zarządzeniu nr 21/2018 DIAS. W związku z powyższym odstąpiono od sporządzania „Kart informacji pierwotnej”. Na potwierdzenie tych stwierdzeń, Zastępca Naczelnika przedłożył wydruki z systemu komputerowego „Zwrot VAT dla podróżnych”.

(akta kontroli, str. 952-986)

Pozostałe dwa przypadki, tj. z dnia 15 lutego 2018 r., w którym wartość brakujących towarów wynosiła 7.749 zł i z dnia 11 kwietnia 2018 r., w którym wartość brakujących towarów wynosiła 22.386 zł, nie zostały zgłoszone do Naczelników US, bezpośrednio po ujawnieniu nieprawidłowości. Zgłoszenie tych spraw, do Naczelnika US w Jarosławiu w formie „Karty informacji pierwotnej”, zostało sporządzone przez Kierownika OC w Korczowej w trakcie niniejszej kontroli NIK, tj. w dniu 7 listopada 2019 r.

Zastępca Naczelnika PUCS wyjaśnił, że w wyniku przeoczenia, ww. przypadków nie zgłoszono Naczelnikowi US bezpośrednio po ujawnieniu nieprawidłowości.

(akta kontroli, str. 952-955, 968-986)

2.15 Zgodnie z Regulaminem organizacyjnym PUCS, do zadań Działu Realizacji oraz Referatów Realizacji należało m.in.:

- nadzór i koordynacja nad wykonywaniem kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 62 ust. 5 pkt 1-3 ustawy o *Krajowej Administracji Skarbowej*;
- rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym w przepisach odrębnych.

Poza ww. Regulaminem, sprawy dotyczące kontroli wewnętrznej uregulowane były w następujących aktach wewnętrznych:

- decyzji nr 13/2016 Naczelnika Urzędu Celnego w Przemysłu z dnia 14 października 2016 r. w sprawie kontroli sprawowanej w ramach nadzoru służbowego w Urzędzie Celnym w Przemysłu,
- zarządzeniu nr 4/2018 DIAS z dnia 2 stycznia 2018 r. w sprawie Instrukcji sprawowania kontroli funkcjonalnej wykonywanej w ramach nadzoru służbowego przez osoby zajmujące stanowiska kierownicze,
- poleceniu Zastępcy Naczelnika PUCS z dnia 8 czerwca 2017 r. wprowadzającym czynności kontrolne w ramach działań tzw. „fotografia dnia”, polegające w szczególności na powtórnej kontroli pojazdów, osób, towarów i całości dokumentów przedstawionych przez podróżnych dokonujących wywozu

w procedurze Tax Free oraz porównania ich z ewidencją prowadzoną w systemie informatycznym R30.

W latach 2017 – I półrocze 2019 r. kierownicy zmian (oraz osoby wykonujące obowiązki w ich zastępstwie), z zakresie odpraw w procedurze Tax Free, przeprowadzili:

- w OC w Medyce 307 powtórnych kontroli, z tego: 95 w 2017 r., 158 w 2018 r. i 54 w I półroczu 2019 r.;
- w OC w Korczowej 1.034 powtórnych kontroli, z tego: 394 w 2017 r., 493 w 2018 r. i 147 w I półroczu 2019 r.

Kontrole te zakończyły się wynikiem negatywnym.

W okresie tym, funkcjonariusze Referatów Realizacji w zakresie odpraw w procedurze Tax Free, przeprowadzili:

- w OC w Medyce 148 powtórnych kontroli, z tego: 132 kontrole w 2017 r. i 16 kontroli w okresie od stycznia do września 2018 r.⁴¹;
- w OC w Korczowej 1.239 powtórnych kontroli, z tego: 745 w 2017 r., 342 w 2018 r. i 152 w I półroczu 2019 r.

Wynik 12 kontroli przeprowadzonych w OC w Korczowej był pozytywny. Pozostałe ww. kontrole zakończyły się wynikiem negatywnym.

Funkcjonariusze Referatów Realizacji, oprócz powtórnych kontroli, przeprowadzali także na przejściach granicznych akcje kontrolne zwane „fotografią dnia”. W analizowanym okresie w OC w Medyce przeprowadzono jedną taką akcję, a w OC w Korczowej takich akcji było 14. Niższa liczba akcji kontrolnych przeprowadzonych w OC w Medyce, spowodowana była brakiem stałej obecności funkcjonariuszy Referatu Realizacji na tym przejściu.

Oprócz kontroli przeprowadzonych przez kierowników zmian oraz przez funkcjonariuszy Referatów Realizacji, na stanowiskach Tax Free przeprowadzane były kontrole powtórne przez funkcjonariuszy Kontroli Wewnętrznej IAS. W okresie objętym kontrolą, na przejściu granicznym w Medyce kontrole takich przeprowadzono – 7, a na przejściu granicznym w Korczowej – 15. Wyniki 3 kontroli przeprowadzonych na przejściu granicznym w Korczowej były pozytywne. Pozostałe kontrole przeprowadzone przez funkcjonariuszy Kontroli Wewnętrznej IAS, zakończyły się wynikiem negatywnym.

(akta kontroli, str. 731-735, 829-873)

2.16 W okresie objętym kontrolą, dla funkcjonariuszy OC w Korczowej przeprowadzono cztery szkolenia wewnętrzne, dotyczące zagadnień odpraw granicznych w procedurze Tax Free. Dwa szkolenia przeprowadzono w 2017 r., w których uczestniczyło 184 funkcjonariuszy i dwa szkolenia przeprowadzono w 2018 r., w których udział wzięło 154 funkcjonariuszy.

W ww. okresie, w OC w Medyce przeprowadzono sześć szkoleń wewnętrznych w powyższym zakresie. W 2017 r. były to dwa szkolenia, w których uczestniczyło 189 funkcjonariuszy. W 2018 r. przeprowadzono trzy szkolenia, w których uczestniczyło 291 funkcjonariuszy OC w Medyce i 10 pracowników IAS, a w I półroczu 2019 r. odbyło się jedno szkolenie, w którym udział wzięło 104 funkcjonariuszy OC i 2 pracowników IAS.

Kierownicy OC w Medyce i w Korczowej, nie zgłaszali do Naczelnika PUCS potrzeb przeprowadzenia szkoleń funkcjonariuszy, w zakresie procedury Tax Free.

(akta kontroli, str. 731-735)

⁴¹ Tj. do czasu funkcjonowania Referatu Realizacji w Medyce. Od września 2018 r. właściwą komórką w tych sprawach dla OC w Medyce jest Referat Realizacji w Przemysłu, który w okresie od września 2018 r. do czerwca 2019 r. nie przeprowadzał powtórnych kontroli odpraw w procedurze Tax Free na przejściu granicznym w Medyce.

2.17 W latach 2017 – I półrocze 2019 r., w ramach działalności PUCS nie stwierdzano przypadków ujawnienia naruszeń obowiązków służbowych lub podejrzenia przestępstw przez funkcjonariuszy, w związku z realizacją zadań w zakresie potwierdzania wywozu towarów w procedurze Tax Free, skutkujących złożeniem zawiadomienia do organów ścigania.

(akta kontroli, str. 731-735)

2.18 Kierownicy OC w Medyce i w Korczowej wskazali następujące problemy w potwierdzaniu wywozu towarów w procedurze Tax Free:

- potrzebę rozbudowy słownika „asortyment” w systemie elektronicznym „Zwrot VAT dla podróżnych” oraz wprowadzenie w tym systemie pola przeznaczonego dla numeru rejestracyjnego, którym wywożony był towar oraz możliwości szybkiej filtracji zapisów w systemie wg tego parametru;
- potrzeba modyfikacji ww. systemu o możliwość sporządzania poszerzonych raportów okresowych dla zmian, zawierających statystyki liczby wprowadzonych dokumentów przez poszczególnych funkcjonariuszy, liczby dokumentów skierowanych do kontroli, w tym liczby przeprowadzonych rewizji i ich wyników;
- wątpliwości dotyczące potwierdzania wywozu towarów używanych.

Ponadto, od 2018 r. kierownicy OC przekazywali do urzędów skarbowych na podstawie „Kart informacji pierwotnych” informacje mogące mieć wpływ na prawidłową realizację wywozu towarów w procedurze Tax Free.

Do końca I półrocza 2019 r. Kierownik OC w Medyce przekazał 9 takich Kart, a Kierownik OC w Korczowej – 13 Kart. Poruszane w nich tematy dotyczyły w szczególności:

- dokumentów Tax Free wystawionych „in blanco” lub wpisanie w nich danych identyfikacyjnych podróżnego tuszem możliwym do usunięcia pod wpływem temperatury;
- ujęcia w dokumencie Tax Free usługi wykonanej na rzecz podróżnego,
- częściowego braku towarów,
- wskazania w dokumencie Tax Free wartości towaru znacznie przewyższającej ceny rynkowe,
- identycznych danych osobowych w dokumentach Tax Free w polu „nabywca” i w polu „sprzedawca”.

(akta kontroli, str. 80-85, 781-828)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Stwierdzono jeden przypadek, w którym mimo odmowy potwierdzenia wywozu towarów, funkcjonariusz OC w Korczowej nie dokonał na dokumentach Tax Free adnotacji w tym zakresie. Działanie takie naruszało postanowienia pkt III/2-3 zał. nr 1 decyzji nr 9/2017 Naczelnika PUCS w Przemysłu z dnia 27 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia rejestru dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” z zastosowaniem (...). Brak odpowiedniej adnotacji na dokumentach Tax Free skutkowało tym, że mogły one zostać ponownie wykorzystane przez podróżnego do wywozu towarów w procedurze Tax Free. Sprawy te przedstawiono w pkt 2.12.a), niniejszego obszaru. NIK nie podziela wyjaśnień Naczelnika PUCS sugerujących, że dokumenty zostały skopiowane przed naniesieniem adnotacji o odmowie potwierdzenia wywozu towarów. Do wyjaśnień nie dołączono żadnych dowodów wskazujących, że po wykonaniu kopii tych dokumentów na ich oryginałach została zamieszczona stosowna adnotacja.

(akta kontroli, str. 622-633, 935-941, 999-1001)

2. Stwierdzono dwa przypadki (z 15 lutego 2018 r i z 11 kwietnia 2018 r.), w których kierownik OC w Korczowej, nie poinformował naczelnika US, o ujawnionych brakach towarów, zgłoszonych do odprawy w procedurze Tax Free, o wartościach przekraczających 5.000 zł. Było to niezgodne z postanowieniami § 3 ust. 1 pkt 3 zarządzeniem nr 21/2018 DIAS z dnia 16 stycznia 2018 r. Informacje dotyczące tych przypadków przekazano do naczelnika US w trakcie niniejszej kontroli NIK, tj. odpowiednio: 630 dni i 575 dni po stwierdzeniu nieprawidłowości. Sprawy te przedstawiono w pkt 2.14. niniejszego obszaru.
(akta kontroli, str. 419-458, 769-780, 952-986)

OCENA CZĄSTKOWA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli na przejściach granicznych prawidłowo kontrolowano spełnianie przez podróżnych spoza UE podstawowych warunków wywozu towarów w ramach systemu Tax Free. Oględziny dwóch przejść granicznych przeprowadzone w trakcie kontroli, potwierdziły, że odprawa towarów dokonywana była zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi określonymi przez Naczelnika PUCS i Dyrektora IAS.

NIK stwierdza, że brak uregulowań (krajowych oraz wewnętrznych) w zakresie sposobu oceny wywozu towarów pod kątem ich handlowego przeznaczenia, skutkowało tym, że oceny takie były dokonywane w oparciu indywidualne kryteria funkcjonariuszy. Analiza odmów potwierdzenia wywozu towarów, ze względu na ich handlowe przeznaczenie wykazała, że były one uzasadnione ilością bądź rodzajem przewożonych towarów. Ze względu na wskazywany przez Naczelnika PUCS brak jednoznacznych uregulowań prawnych, centralnych wytycznych, a także ograniczone funkcjonalności systemu informatycznego, stosowano natomiast w ograniczonym zakresie kryterium częstotliwości (okazjonalności) wywozu.

Kontrola towarów odprawianych w procedurze Tax Free dokonywana była na podstawie wskazań systemu „zwrot VAT dla podróżnych” oraz indywidualnej analizy ryzyka przeprowadzonej przez funkcjonariuszy SCS. W celu ograniczenia możliwości wyłudzeń podatku VAT oraz sprawdzenia prawidłowości postępowania i wypełniania procedur przez funkcjonariuszy służb celno-skarbowych, na przejściach granicznych podejmowano działania polegające na realizacji powtórnych kontroli towarów oraz kontroli prowadzonych w ramach działań „fotografia dnia”. Ich celem była m.in. weryfikacja czynności funkcjonariuszy dokonujących odpraw w procedurze Tax Free, a tym samym działania te stanowiły zabezpieczenie przed wystąpieniem ewentualnych zjawisk korupcyjnych. W ocenie NIK dobrą praktyką było zorganizowanie na terenie działania Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie, w tym z inicjatywy pracowników PUCS, obiegu informacji dotyczących podejrzenia nadużyć w procedurze Tax Free, podlegających wykorzystaniu w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych, prowadzonych u podatników VAT.

W PUCS podejmowano działania analityczne zmierzające do identyfikacji zjawisk niepożądanych, w tym skali i mechanizmów oszustw podatkowych oraz zjawisk korupcyjnych, występujących podczas wywozu towarów w procedurze Tax Free. W następstwie zidentyfikowania nieprawidłowości powiadamiano właściwe US o podmiotach działających niezgodnie z przepisami prawa, a wobec podróżnych stosowano odpowiednie zastrzeżenia systemowe. O ryzykach nadużyć podatkowych związanych z funkcjonowaniem systemu Tax Free oraz barierach w ich eliminowaniu informowano DIAS oraz Ministra Finansów, wskazując przy tym rozwiązania mogące wpłynąć na poprawę jego funkcjonowania.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły braku odpowiedniej adnotacji na dokumencie Tax Free w przypadku odmowy potwierdzenia wywozu towarów oraz dwóch przypadków niepoinformowania naczelników Urzędów Skarbowych o stwierdzonych brakach towarów bezpośrednio po ujawnieniu tych faktów. Było to

niezgodne z uregulowaniami wewnętrznymi wydanymi przez Dyrektora IAS i Naczelnika PUCS.

OBSZAR

3. Kontrola podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnych.

Opis stanu faktycznego

3.1 Na potrzeby kontroli celno-skarbowych PUCS prowadził analizy mające na celu wytypowanie podmiotów do kontroli, gdzie stwierdzono ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych. Dokonywano ich na podstawie: wniosków innych organów (np. US), anonimów, informacji sygnałnych⁴² oraz własnego rozeznania, w tym z wykorzystaniem modeli ekonometrycznych nieprawidłowości podatkowych na podstawie założonych kryteriów opracowanych przez analityków. W działalności analitycznej jako jeden z obszarów uwzględniano podatek od towarów i usług ze szczególnym uwzględnieniem przypadków występowania przez podatnika o zwroty tego podatku, które mogły wynikać m.in. z deklarowanej sprzedaży w procedurze Tax Free, eksportu towarów lub wewnątrzspółnotowych dostaw towarów. W przeprowadzonych analizach uwzględniano również prawidłowość stosowania stawki 0% VAT przez podatników będących sprzedawcami towarów w systemie Tax Free. Nie prowadzono czynności analitycznych ukierunkowanych jedynie na przedsiębiorców dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free.

Naczelnik PUCS wyjaśnił, że na podstawie dostępnych w Referacie Analiz Ryzyka systemów i ewidencji nie jest możliwe wskazanie dokładnej liczby sporządzonych analiz w poszczególnych latach i ile z nich dotyczyło podmiotów korzystających z procedury Tax Free.

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. sporządzono ok. 600 analiz, na podstawie których wszczęto 243 kontrole w zakresie podatku VAT. Wyniki prowadzonych analiz dokumentowano w kartach podmiotów typowanych do kontroli. Ponadto PUCS monitoruje podmioty deklarujące zwrot podatku VAT o wartości przekraczającej określony. Miesięcznie liczba tych podmiotów wynosiła średnio ok. 250, w tym ok. 18 dokonywało sprzedaży towarów również w procedurze Tax Free.

(akta kontroli, str. 520-532, 603-604)

3.2 Zgodnie z §18 ust. 1-3 instrukcji w zakresie zasad prowadzenia działań przez jednostki podległe DIAS w Rzeszowie w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych⁴³ naczelnicy US mogą wnioskować o objęcie kontrolą celno-skarbową bieżących zwrotów VAT w sytuacji wystąpienia określonych przesłanek dotyczących m.in. kwoty zwrotu.

Naczelnicy US mogą przedstawiać Naczelnikowi PUCS propozycje podmiotów do ewentualnego wszczęcia kontroli w zakresie podatku od towarów i usług, które nie spełniają założeń co do wysokości kwoty zwrotu podatku, ale zachodzą inne przesłanki dotyczące m.in. podejrzeń nadużyć podatkowych.

(akta kontroli, str. 553-602)

W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. do PUCS wpłynęło 119 wniosków z US o podjęcie kontroli celno-skarbowej u podatników VAT, w tym 35 podatników dokonywało sprzedaży towarów m. in. w ramach procedury Tax Free.

⁴² Zgodnie z §21 instrukcji DIAS w Rzeszowie z dnia 10 sierpnia 2017 r. w zakresie zasad prowadzenia działań przez jednostki podległe DIAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych naczelnicy US w przypadku identyfikacji niepokojącego zjawiska gospodarczego noszącego znamiona przestępstwa podatkowego nieposiadający dostatecznych dowodów umożliwiających udowodnienie procederu, po wyczerpaniu działań możliwych do realizacji przez naczelnika US zobowiązani są do przekazania informacji sygnałnej do Naczelnika UCS.

⁴³ Instrukcja wprowadzona zarządzeniem DIAS w Rzeszowie nr 164/2017 z dnia 10 sierpnia 2017 r.

W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych do kontroli skierowano 39 podatników, w tym 17 dokonujących sprzedaży Tax Free. W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. US złożyły 15 wniosków o podjęcie kontroli celno-skarbowej u podatników dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free, kontrole podjęto w 4 przypadkach. W 2018 r. US złożyły 10 wniosków, kontrole podjęto w 5 przypadkach. W I półroczu 2019 r. US złożyły 10 wniosków, kontrole podjęto w 8 przypadkach.

Analizą objęto 17 (48,5% ogółu) losowo wybranych wniosków US o podjęcie kontroli celno-skarbowej u podatników VAT dokonujących sprzedaży towarów m.in. w ramach procedury Tax Free. Na podstawie badanych wniosków PUCS u jednego podatnika podjął kontrolę celno-skarbową, a w przypadku pozostałych 16 podatników odmówiono podjęcia takich kontroli. Decyzje o podjęciu kontroli celno-skarbowej lub odmowie jej podjęcia Naczelnik PUCS podejmował po przeprowadzeniu czynności analitycznych. W przypadku decyzji o niepodejmowaniu kontroli do US przesyłano informację zwrotną. Wnioski naczelników US motywowane były prowadzonymi analizami i wynikającymi z nich m.in. wątpliwościami co do prawidłowości rozliczenia podatku VAT, deklarowanymi przez podatników znacznymi kwotami zwrotu tego podatku, skalą dokonywanych transakcji, podejrzeniem uczestnictwa w karuzelach podatkowych, znacznymi wzrostami wartości dostaw towarów w ramach procedury Tax Free, trwającymi kontrolami podatkowymi i celno-skarbowymi lub brakiem takich kontroli, działalnością w obszarze branży wrażliwej (elektronika), powiązaniem rodzinnymi pomiędzy podatnikami, zakwalifikowaniem podatnika we WRO-SYSTEM-ie⁴⁴ jako podmiot o wysokim poziomie ryzyka.

(akta kontroli, str. 522-524, 531-533, 603-604)

3.3 OC nie przekazywały do komórki kontroli celno-skarbowej⁴⁵ PUCS informacji na temat podejrzeń (ryzyka) nadużyć w stosowaniu stawki VAT 0% przez sprzedawców Tax Free. Informacje takie zgodnie z zarządzeniem nr 21/2018 z dnia 16 stycznia 2018 r. DIAS w Rzeszowie były przekazywane do US i dodatkowo do Działu Analiz Ryzyka oraz właściwej Delegatury PUCS.

(akta kontroli, str. 528)

3.4 Według stanu na dzień 31 grudnia 2017 r. PUCS kontrolami celno-skarbowymi objął 11 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free. W wyniku tych kontroli zakwestionowano dokumenty Tax Free o wartości 527,7 tys. zł. Wielkość ta została potwierdzona w ostatecznych decyzjach organów podatkowych lub korektach złożonych deklaracji. W 2018 r. kontrolami celno-skarbowymi objęto 7 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free. Zakwestionowano dokumenty Tax Free o wartości 22.451,2 tys. zł. Ostatecznymi decyzjami organów podatkowych lub złożonymi korektami deklaracji została potwierdzona kwota 399,7 tys. zł. W I półroczu 2019 r. kontrolą celno-skarbową objęto jednego podatnika uczestniczącego w systemie Tax Free. Zakwestionowano dokumenty Tax Free o wartości 21.962,2 tys. zł. Wielkość ta (na dzień kontroli tj. 28 października 2019 r.) nie została potwierdzona decyzjami lub złożonymi korektami deklaracji.

Z 19 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free objętych kontrolami celno-skarbowymi w latach 2017-2019 (I półrocze), w przypadku 4⁴⁶ podmiotów bezpośrednią przesłanką objęcia kontrolą była prowadzona przez nich sprzedaż towarów w systemie Tax Free, w przypadku pozostałych 15 podmiotów sprzedaż towarów w systemie Tax Free nie była przesłanką do objęcia kontrolą.

⁴⁴ WRO-SYSTEM - system informatyczny zaprojektowany przez Departament Analiz MF, którego celem jest wsparcie działań organizacyjnych KAS

⁴⁵ Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego PUCS w Przemysłu

⁴⁶ W przypadku 2 podmiotów przesłanką podjęcia kontroli były wnioski US, w jednym przypadku analiza ryzyka PUCS i w jednym przypadku analiza ryzyka dawnego Urzędu Kontroli Skarbowej.

W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. Naczelnik PUCS wydał w I instancji 86 decyzji w podatku VAT, w tym jedna decyzja dotyczyła stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free. Z wydanych decyzji wynikały uszczuplenia w podatku VAT w kwocie 614.980,0 tys. zł, w tym wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free – 519 zł. W 2018 r. w I instancji Naczelnik PUCS wydał 84 decyzje w podatku VAT, w tym 3 decyzje dotyczyły stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free. Kwota uszczupień w podatku VAT wynikająca z wydanych decyzji wynosiła 350.205,6 tys. zł, w tym wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free – 7.550,6 tys. zł. W I półroczu 2019 r. w I instancji Naczelnik PUCS wydał 30 decyzji w podatku VAT, w tym 2 decyzje dotyczyły stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free. Kwota uszczupień w podatku VAT wynikająca z wydanych decyzji wynosiła 90.420,2 tys. zł, w tym wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free – 7.466,2 tys. zł.

Z 6 decyzji dotyczących stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free na dzień kontroli (tj. 28 października 2019 r.) prawomocne były 4 decyzje⁴⁷. Z ogólnej kwoty 15.017,3 tys. zł uszczupień stwierdzonych wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. dostaw w ramach systemu Tax Free dotyczyły uszczuplenia w kwocie 7.768,5 tys. zł, w tym: z 2017 r. – 0,6 tys. zł, z 2018 r. – 3.879,1 tys. zł i z I półrocza 2019 r. – 3.888,8 tys. zł.

W 2017 r. Naczelnik PUCS nie wydawał decyzji w zakresie podatku VAT w II instancji. W 2018 r. wydał trzy takie decyzje, w tym jedna dotyczyła stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free. Kwota uszczupień w podatku VAT wynikająca z wydanych w II instancji decyzji wynosiła 494 tys. zł, w tym wobec podatników uczestniczących w systemie Tax Free – 42,5 tys. zł. W I półroczu 2019 r. w II instancji Naczelnik PUCS wydał jedną decyzję dotyczącą podatku VAT. Z decyzji tej nie wynikały uszczuplenia w podatku od towarów i usług. Nie było przypadku uchylecia decyzji Naczelnika PUCS w podatku VAT w II instancji i przez sąd administracyjny.

(akta kontroli, str. 545-552, 526-530)

W toku kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych prowadzonych przez PUCS stwierdzono następujące mechanizmy nadużyć (wyłudzeń) z wykorzystaniem procedury Tax Free:

- kontrolowany podmiot posługiwał się dokumentami Tax Free opieczętowanymi fałszywymi pieczęciami potwierdzającymi wywóz towaru poza granicę UE,
- kontrolowany podmiot wystawił dokument Tax Free na rzecz podróżnych, którzy nie byli faktycznie nabywcami towarów wymienionych na tych dokumentach, hurtowe zamówienia towarów składane przez jego właściwych odbiorców były rozpisywane na poszczególne dokumenty Tax Free wykorzystując dane osobowe innych osób, które za wygrodeniem przenosiły towar przez granicę,
- kontrolowany podmiot występował o zwrot podatku do US na podstawie nierzetelnych dokumentów Tax Free⁴⁸,
- kontrolowany podmiot wystawiał dokumenty Tax Free na osoby, które w dacie sprzedaży towaru nie przebywały na terenie RP,
- podróżni wymienieni na dokumentach Tax Free nie przebywali na terenie RP w dacie wypłaty zwrotu VAT,
- towary będące przedmiotem sprzedaży w ramach procedury Tax Free pochodziły od znikających podatników⁴⁹.

⁴⁷ Z 2017 r. jedna na kwotę 519 zł, z 2018 r. – dwie na kwotę 140.770 zł i z I półrocza 2019 r. jedna na kwotę 70 zł

⁴⁸ Biegły wydał opinię, w której stwierdził nieprawidłowości dotyczące autentyczności podpisów złożonych na tych dokumentach

3.5 Kontrola pięciu⁵⁰ postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez PUCS wykazała, że w trakcie czterech kontroli sprawdzano czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w RP w momencie zakupu towaru, wywozu towaru z obszaru celnego UE i odbioru zwrotu VAT od sprzedawcy. W przypadku jednej kontroli sprawdzeń takich nie dokonywano, gdyż zgromadzony materiał dowodowy był wystarczający do zanegowania transakcji zakupu jak i sprzedaży towarów w procedurze Tax Free. W każdej z tych kontroli sprawdzano wiarygodność potwierdzenia wywozu towarów poprzez weryfikację zapisów w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych – R 30” z przedłożonymi do kontroli dokumentami Tax Free. W przypadku wątpliwości⁵¹ i uzasadnionych podejrzeń co do wiarygodności dokumentów Tax Free występowało o ich potwierdzenie do Delegatury PUCS w Rzeszowie i węgierskich organów celnych.

W trakcie postępowań kontrolnych badano całość rozliczeń kontrolowanych podmiotów w zakresie podatku od towarów i usług w tym prawidłowość ewidencjonowania sprzedaży zarówno w ramach procedury Tax Free jak też sprzedaży krajowej. Prowadzono również analizy poziomu cen towarów wywożonych poza obszar UE wykazanych na dokumentach Tax Free, w tym ewentualne przyczyny zawyżania wartości towarów na tych dokumentach⁵².

W badanych kontrolach nie sprawdzano czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towaru określonym podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza obszar celny UE w ilościach handlowych.

Naczelnik PUCS wyjaśnił m. in., że w prowadzonych kontrolach i postępowaniach podatkowych nie dopatrzono się podstawy prawnej dla możliwości przeprowadzania weryfikacji czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży towarów podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza UE w ilościach hurtowych. Zgodnie z brzmieniem zapisów ustawowych (art. 126 do 130 *ustawy o VAT*) oraz orzecznictwa⁵³ otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu Tax Free z urzędowym potwierdzeniem urzędu celnego prawidłowości – pod względem formalnym i matematycznym – wywozu sprzedanego towaru poza terytorium UE, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu podatku VAT oraz zastosowania, na podstawie art. 129 ust. 1 *ustawy o VAT*, stawki 0% do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu. Możliwość zastosowania stawki 0% przez sprzedawcę do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróżnym w systemie Tax Free nie jest uzależniony od weryfikacji przez niego przeznaczenia sprzedawanych podróżnemu towarów (art. 127 *ustawy o VAT*). W związku z czym czynności kontrolne sprowadzały się do sprawdzenia spełniania przez kontrolowane podmioty warunków formalnych do zastosowania w dokumentach rozliczenia stawki 0%.

W badanych sprawach kwota stwierdzonych uszczupień wyniosła ogółem 237.586 zł, w tym dla poszczególnych spraw odpowiednio 51.038 zł, 42.491 zł, 42.412 zł, 3.366 zł i 98.279 zł. Kwoty uszczupień zostały wpłacone przez podatników lub rozliczone w deklaracji korygującej.

⁴⁹ Tj. podmioty nierozliczające się lub nieprawidłowo rozliczające się z US – towar wprowadzony został do obrotu krajowego przez podmioty zagraniczne, a następnie fakturowany był przez kilka podmiotów krajowych, po czym został sprzedany za stawką VAT 0% poza granicę UE na Ukrainę i Białoruś

⁵⁰ Wyboru spraw dokonano w sposób celowy z uwzględnieniem wysokości uszczupień ustalonych w wyniku zakwestionowania przez organ podatkowy zasadności stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców wywiezionych towarów w ramach systemu zwrotu VAT podróżnym z postępowań dostępnych PUCS. Dokumentacja dwóch postępowań o najwyższej kwocie ustaleń była niedostępna ze względu na rozpatrywanie zastrzeżeń przez organ odwoławczy.

⁵¹ Sytuacja taka miała miejsce w przypadku dwóch z badanych kontroli.

⁵² Działania takie stwierdzono w przypadku jednej kontroli, gdzie kontrolujący zakwestionowali okoliczności zakupu zegarków od podmiotów budzących podejrzenia co do ich wiarygodności jak i wartości tych towarów.

⁵³ np. wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2017 r. sygn. I FSK 2030/15

W przypadku trzech badanych kontroli celno-skarbowych nie wszczynano postępowań. Kontrolowane podmioty po doręczeniu wyników kontroli, zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o *Krajowej Administracji Skarbowej*⁵⁴ złożyły korekty deklaracji podatkowych i w całości uregulowały stwierdzone kwoty uszczupień. W pozostałych dwóch kontrolach śledztwa prowadziła Prokuratura Regionalna w Rzeszowie.

(akta kontroli, str. 605-610)

3.6 PUCS przekazywał do Dyrektora IAS informacje o zidentyfikowanych w wyniku kontroli celno-skarbowych mechanizmach oszustw podatkowych w procedurze Tax Free. Informacje takie nie były przekazywane do Szefa KAS. W marcu 2018 r. w odpowiedzi na zapytanie Działu Zarządzania Ryzykiem IAS w Rzeszowie Naczelnik PUCS przekazał informacje o zidentyfikowanych w trakcie kontroli celno-skarbowych mechanizmach oszustw podatkowych w obszarze Tax Free. W informacji wskazano następujące nieprawidłowości stwierdzone w prowadzonych kontrolach: podróżni nie nabywali towarów na własne potrzeby, główną ich rolą było uzyskanie potwierdzenia wywozu towarów, kontrolowane podmioty wystawiały dokument Tax Free na rzecz podróżnych, którzy nie byli faktycznie nabywcami towarów wymienionych na tych dokumentach, hurtowe zamówienia towarów składane przez jego właściwych odbiorców były rozpisywane na poszczególne dokumenty Tax Free wykorzystując dane osobowe innych osób, które za wynagrodzeniem przenosiły towar przez granicę, kontrolowane podmioty posługiwały się dokumentami Tax Free opieczętowanymi fałszywymi pieczęciami potwierdzającymi wywóz towarów poza granicę UE.

(akta kontroli, str. 609-621)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli PUCS prawidłowo kontrolował zasadność stosowania, przez sprzedawców towarów wywożonych w ramach systemu Tax Free, zerowej stawki podatku od towarów i usług, a wydane decyzje, były utrzymywane w mocy, zarówno przez organ odwoławczy, jak również sąd administracyjny.

W ich ramach prowadził kontrole zasadność stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców towarów wywiezionych w ramach systemu zwrotu VAT podróżnym spoza UE. Na potrzeby kontroli celno-skarbowych prowadzono analizy mające na celu wytypowanie podmiotów do kontroli, gdzie stwierdzono ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych. W analizach tych jako jeden z obszarów uwzględniano podatek od towarów i usług ze szczególnym uwzględnieniem przypadków występowania przez podatnika o zwroty tego podatku, w tym m.in. z deklarowanej sprzedaży w procedurze Tax Free. Nie prowadzono czynności analitycznych ukierunkowanych jedynie na przedsiębiorców dokonujących sprzedaży w procedurze Tax Free, jak również zmierzających do identyfikacji zjawisk niepożądanych jedynie w stosowaniu tej procedury.

Nie we wszystkich przypadkach zgłaszanych przez US podejrzeń nieprawidłowości w stosowaniu stawki VAT 0% przez podatników dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free podejmowano kontrole celno-skarbowe. Kontrole były podejmowane po przeprowadzeniu czynności analitycznych potwierdzających ich zasadność. Ze względu na brak podstawy prawnej w trakcie prowadzonych kontroli celno-skarbowych nie weryfikowano, czy okoliczności i częstotliwość sprzedaży

⁵⁴ Dz. U. z 2019 r., poz. 768 ze zm.

towarów podróżnym noszą znamiona wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu towarów poza UE w ilościach hurtowych.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Rzeszów, 31 stycznia 2020 r.

Kontrolerzy

Robert Szwagiel
Doradca techniczny

/-/

Roman Chrząszcz
Główny specjalista kontroli
państwowej

/-/

Marek Wójtowicz
Główny specjalista kontroli
państwowej

/-/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie

Dyrektor

Wiesław Motyka

/-/