

Przemyśl, 18 grudnia 2025 r.

Sprawa:

Znak sprawy:

Kontakt: Naczelnik Podkarpackiego Urzędu
Celno-Skarbowego w Przemyślu
sekretariat, tel.: 16-676-43-00/02
e-mail: podkarpacki.ucs@mf.gov.pl

Odpowiedź na petycję

Szanowni Państwo,

odpowiadając na Państwa wystąpienie z 17 września 2025 r. dotyczące: „[...] zapewnienia równego i przyjaznego traktowania podróżnych w procedurze TAX FREE oraz ograniczenia uznaniowości decyzji [...]”, działając na podstawie art. 13 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 870), uprzejmie informuję o sposobie załatwienia sprawy.

Zakwalifikowanie wystąpienia jako petycji

Wystąpienie zostało zakwalifikowane jako petycja. Przedmiotem petycji może być między innymi żądanie zmiany przepisów prawa, podjęcia rozstrzygnięcia lub innego działania w sprawie dotyczącej podmiotu wnoszącego petycję, życia zbiorowego lub wartości wymagającej szczególnej ochrony w imię dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji.

Zgłoszone żądania

W petycji zawarte są postulaty dotyczące: „[...] konieczności zapewnienia równego i przyjaznego traktowania podróżnych przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w zakresie potwierdzania wywozu towarów w systemie TAX FREE [...]”.

Autorzy petycji formułują poniższe postulaty wnosząc o:

1. Wydanie jednoznacznych wytycznych dla funkcjonariuszy celnych w zakresie procedury TAX FREE, wskazujących, że częstotliwość wywozu, gabaryty, ilość lub wartość czy rodzaj towaru nie mogą być podstawą odmowy, jeśli spełnione są ustawowe kryteria. Wytyczne te powinny być opublikowane, aby mogły być powszechnie dostępne dla sprzedawców, jak i podróżnych (w różnych językach).
2. Wprowadzenie obowiązku wskazywania przez funkcjonariuszy celnych jednoznacznej i konkretnej przyczyny wydania odmowy potwierdzenia wywozu poprzez wprowadzenie do obrotu standaryzowanej formy dokumentu, który zawierałby podstawę prawną, wskazanie konkretnej przyczyny odmowy, wskazanie podstawy prawnej odmowy oraz szczegółowe informacje dotyczące procedury odwoławczej.
3. Zobowiązanie funkcjonariuszy celnych do równego traktowania podróżnych oraz rozstrzygnięcia wątpliwości w sposób korzystny dla podróżnego.
4. Zapewnienie jednolitego stosowania prawa we wszystkich jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej, tak aby wyeliminować uznaniowość i nierówność w podejściu do podróżnych.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy o petycjach – „Jeżeli petycja dotyczy kilku spraw podlegających rozpatrzeniu przez różne podmioty, adresat petycji rozpatruje ją w zakresie należącym do jego właściwości oraz przekazuje ją niezwłocznie [...] do pozostałych właściwych podmiotów, zawiadamiając o tym równocześnie podmiot wnoszący petycję”. Realizując ww. dyspozycję Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu, pismem znak 408000-CWW.053.1.2025 z 30 października 2025 r., przekazał petycję w zakresie pkt. 4 celem rozpatrzenia w tej części przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Pismo zostało również przesłane do wiadomości wnoszącego petycję.

Obowiązujący stan prawny:

Procedurę zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) podróżnym, regulują przede wszystkim przepisy art. 126-130 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2025 r. poz. 775), dalej jako ustawa o VAT, oraz rozporządzenia wykonawcze do tej ustawy – między innymi Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 roku w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów (Dz.U. z 2017 r. poz. 1248), przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług. Poniżej przepisy w powyższym zakresie, które dotyczą podróżnych.

Art. 126 ustawy o podatku od towarów i usług

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

Art. 2 pkt 46) ustawy o podatku od towarów i usług

Ilekoć w dalszych przepisach jest mowa o:
systemie TAX FREE – rozumie się przez to system teleinformatyczny na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych służący do obsługi dokumentów elektronicznych będących

podstawą do dokonania zwrotu podatku podróznym, w szczególności do wystawiania i obiegu dokumentów, oraz prowadzenia ewidencji;

Art. 127a. ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług

Sprzedawca wystawia, z wykorzystaniem systemu TAX FREE, dokument elektroniczny TAX FREE. Sprzedawca wydaje podróznemu za jego zgodą dokument elektroniczny TAX FREE, Sprzedawca wydaje podróznemu za jego zgodą dokument elektroniczny TAX FREE, przesyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony, lub wydruk dokumentu elektronicznego TAX FREE.

Art. 128 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług

1. Zwrot podatku może być dokonany, jeżeli podróżny wywiózł zakupiony towar poza terytorium Unii Europejskiej nie później niż w ostatnim dniu trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał zakupu.
 - 1a. Zwrot podatku nie może być dokonany osobie innej niż podróżny, który dokonał nabycia towaru.
2. Podstawą do dokonania zwrotu podatku jest dokument elektroniczny TAX FREE wraz z elektronicznym potwierdzeniem przez urząd celno-skarbowy wywozu towarów ujętych w tym dokumencie.
3. Urząd celno-skarbowy potwierdza wywóz towarów w systemie TAX FREE po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróznego, zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE, z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. Na żądanie podróznego urząd celno-skarbowy potwierdza wywóz towarów pieczęcią organu celnego również na wydruku dokumentu elektronicznego TAX FREE.

Funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej przed potwierdzeniem wywozu towarów w systemie TAX FREE może przeprowadzić rewizję towaru w celu sprawdzenia pod względem jego tożsamości i nienaruszalności, a tym samym prawidłowości jego wywozu w ramach tej szczególnej procedury.

Informacja o sposobie załatwienia petycji

System TAX FREE to specjalne rozwiązanie, dzięki któremu podróżni spoza Unii Europejskiej mogą otrzymać zwrot podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium Polski. Podróżnym jest osoba fizyczna niemająca stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej. Jej stałe miejsce zamieszkania ustala się na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość. Zwrotu podatku podróznym, którzy zakupili towar w Polsce, może dokonać:

- Sprzedawca tego towaru,
- podmiot, którego działalność polega na dokonywaniu tego typu zwrotów i z którym sprzedawca towaru podpisał stosowną umowę.

Jest to rozwiązanie dla:

- podróznego, który dokonał w Polsce zakupu towarów powyżej 200 zł,
- otrzymał paragon z kasy rejestrującej,
- wywiózł towar w stanie nienaruszonym poza terytorium UE w bagażu osobistym i uzyskał potwierdzenie funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej.

Od 1 stycznia 2022 roku wszyscy sprzedawcy w systemie zwrotu podatku VAT podróznym mają obowiązek wystawiania dokumentów TAX FREE w formie elektronicznej.

Podstawą zwrotu podatku jest dokument elektroniczny TAX FREE wraz z elektronicznym potwierdzeniem przez urząd celno-skarbowy wywozu towarów ujętych w tym dokumencie. Na żądanie podróżnego urząd celno-skarbowy może potwierdzić wywóz pieczęcią na wydruku dokumentu elektronicznego.

W tym miejscu należy zauważyć, że Ministerstwo Finansów udostępniło również mobilną aplikację mTAX FREE PL, która umożliwia podróżnemu bieżące śledzenie statusu wystawionych na jego rzecz dokumentów TAX FREE. Aplikacja jest kolejnym ułatwieniem w obsłudze dokumentów TAX FREE. Dzięki niej podróżni mogą zarządzać własnymi dokumentami na swoim smartfonie w dowolnym czasie. Od 1 lutego 2023 r. wszystkie dokumenty TAX FREE wystawione w Polsce są dostępne w aplikacji mobilnej.

Aplikacja mTAX FREE PL ułatwia dostęp do elektronicznej formy dokumentu TAX FREE wystawionego przez sprzedawcę i daje możliwość sprawdzenia online statusu dokumentu. Nowe rozwiązanie zapewnia podróżnym dostęp do wszystkich informacji o swoich dokumentach TAX FREE wystawionych w Polsce. Aplikacja mTAX FREE PL umożliwia:

- rezygnację z wydruku dokumentu elektronicznego TAX FREE wystawianego podróżnym, którzy przekraczają granice UE przez polskie graniczne oddziały celne,
- dostęp online do dokumentów TAX FREE, w tym do ich aktualnych statusów,
- zarządzanie własnymi dokumentami TAX FREE wystawionymi na terenie Polski,
- pełną wiedzę o swoich dokumentach w dowolnym czasie,
- usprawnienie odprawy towarów na granicy dzięki możliwości przekazywania informacji o właściwych dokumentach TAX FREE za pomocą kodu kreskowego.

Aby korzystać z pełni funkcjonalności należy jednorazowo potwierdzić swoje konto przy odprawie TAX FREE na granicy. Autoryzacji dokonuje na prośbę podróżnego funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej podczas odprawy.

Ponadto na terenie przejść granicznych zlokalizowanych we właściwości Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu zostały zamieszczone informacje z kodem QR, który pozwala na sprawdzenie statusu dokumentu TAX FREE bez użycia aplikacji, jeszcze w obrębie oddziału celnego granicznego. Kod QR, przekierowuje do strony www.granica.gov.pl, gdzie podróżny po wpisaniu unikalnego numeru systemowego z dokumentu TAX FREE (tzw. UNS) może na bieżąco sprawdzić status swojego dokumentu TAX FREE.

Mając na uwadze powyższe regulacje Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu przedstawia poniżej stanowisko w sprawie postulatów sformułowanych w petycji.

Postulat 1

Dotyczy wydania jednoznacznych wytycznych dla funkcjonariuszy celnych w zakresie procedury TAX FREE, wskazujących, że częstotliwość wywozu, gabaryty, ilość lub wartość czy rodzaj towaru nie mogą być podstawą odmowy, jeśli spełnione są ustawowe kryteria. Wytyczne te powinny być opublikowane, aby mogły być powszechnie dostępne dla sprzedawców jak i podróżnych (w różnych językach).

Z art. 126-130 ustawy o VAT wynika, że celem tej regulacji jest uzyskanie przez podróżnego zwrotu podatku VAT z tytułu wywozu towarów nabytych na terytorium kraju poza terytorium UE w ilościach wskazujących na ich konsumpcyjne, a nie handlowe przeznaczenie.

Podniesiona w petycji problematyka kieruje również uwagę na prawo Unii Europejskiej, które reguluje na poziomie wspólnotowym kwestię ubiegania się o zwrot podatku podróżnym. Regulacje art. 126-130 ustawy o VAT są bowiem odzwierciedleniem przepisów Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 ust. 1). NSA w wyroku z dnia 4 czerwca 2012 r., I FSK 1222/11, stwierdził, że „oceniając zgodność polskich przepisów o zwrocie VAT podróżnym z regulacją wspólnotową, należy stwierdzić, iż implementują one wszystkie istotne zasady zawarte w art. 15 ust. 1 VI Dyrektywy”. Co prawda przepisy te nie wprowadzają definicji bagażu osobistego, o którym mowa w art. 126 ust. 1 ustawy o VAT, ani precyzyjnie nie określają kwestii „ilości handlowych” i „okazjonalności” i „częstotliwości” wywozu w systemie TAX FREE na rzecz jednej osoby. Jednakże pojęcie bagażu osobistego oraz wykładnia tego pojęcia pozwalają wysnuć wnioski o ograniczeniach ilościowych i co do wielkości oraz częstotliwości wywożonych przez podróżnych towarów. Definicja bagażu osobistego z art. 56 ust. 5 ustawy o VAT, którą stosuje się w ramach procedury TAX FREE wskazuje, że istnieje ograniczenie co do ilości towarów wywożonych przez podróżnego i jednocześnie wskazuje, że przewożone w tym bagażu towary nie mogą mieć przeznaczenia handlowego. Jednocześnie określenie to wskazuje, że wywożony przez podróżnego towar musi cechować przynależność do osoby podróżnego, świadcząca o tym, że towar ten przeznaczony jest na osobiste potrzeby podróżnego lub rodziny lub na prezenty. Oznacza to, że zarówno ilość, wielkość, jak i częstotliwość przewożonych w bagażu osobistym towarów w procedurze TAX FREE nie może wskazywać na ich przeznaczenie handlowe. Takie rozumienie analizowanych przepisów uniemożliwia „wydanie jednoznacznych wytycznych dla funkcjonariuszy wskazujących, że częstotliwość wywozu, gabaryty, ilość lub wartość czy rodzaj towaru nie mogą być podstawą odmowy, jeśli spełnione są ustawowe kryteria”. Nie da się bowiem wprowadzić regulacji kazuistycznych, natomiast obowiązujące regulacje pozwalają organom na takie odczytanie zamiaru ustawodawcy, aby prawo nie było wykorzystywane wbrew intencjom ustawodawcy.

W świetle przywołanych przepisów prawa, nieprawidłowe jest przyjęcie przez wnoszącego petycję, że przepisy art. 126-130 ustawy o VAT nie przewidują ograniczeń co do ilości, wartości i częstotliwości wywożonych towarów. System zwrotu podatku podróżnym uregulowany w rozdziale 6 dział XII „Procedury szczególne” ustawy o VAT jest wyjątkiem od zasady ogólnej i dotyczy wyłącznie obrotu detalicznego - to jest takiego, który pozbawiony jest aspektu handlowego. Przesądza o tym nie tylko zastrzeżenie co do wywozu danego towaru w bagażu osobistym podróżnego, ale też możliwość zastosowania odformalizowanego zgłoszenia celnego w ramach procedury wywozu, tj. zgłoszenia ustnego. Takie kryteria przyjmuje również orzecznictwo (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 stycznia 2016 r. I SA/Kr 1620/15, wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 grudnia 2018 r. I SA/Lu 68/18, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 listopada 2018 r. I SA/Bk 573/18, wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r. I FSK 708/19).

Uzasadnienia zawarte w orzeczeniach sądów administracyjnych potwierdzają zgodność stosowania przepisów prawa przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w zakresie dokonywania odmowy potwierdzania dokumentów TAX FREE podróżnym z powodu wywozu towarów w ilościach handlowych oraz o charakterze bądź przeznaczeniu handlowym (m.in. wyroki o sygn.: I FSK 1222/11; I FSK 2030/15; I FSK 130/18; I FSK 683/19; I FSK 704/19, I FSK 705/19, I FSK 706/19, I SA/Rz 313/21). Przykładowe fragmenty ww. orzeczeń poniżej.

- W ramach systemu TAX FREE podróżni zagraniczni mogą odzyskać podatek VAT zapłacony przy nabyciu towarów, jeżeli towary te w stanie nienaruszonym zostały wywiezione poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego.
- Definicja bagażu osobistego (art. 56 ust. 5 ustawy o VAT) oraz jej wykładnia językowa wskazują, że istnieje swoiste ograniczenie co do ilości towarów wywożonych przez podróżnego i jednoznacznie wskazują, że przewożone w tym bagażu towary nie mogą mieć przeznaczenia handlowego.
- W art. 126 ustawy o VAT określono podmioty, które uprawnione są do otrzymania zwrotu - w systemie TAX FREE - podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, wskazując, że są to osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwane „podróżnymi”, jeżeli nabyte towary w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nich poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego.
- Warunki uzyskania zwrotu podatku są określone w art. 126 ust. 1 oraz art. 128 ust. 1 ustawy o VAT. Po pierwsze, towary nabyte przez podróżnego muszą zostać wywiezione poza terytorium Unii w bagażu osobistym podróżnego. Drugim warunkiem jest, aby towary nabyte przez podróżnego zostały wywiezione w stanie nienaruszonym. Trzecia przesłanka wynika z art. 128 ust. 1 ustawy o VAT, który wskazuje, że zwrot może być dokonany, jeżeli podróżny wywiózł zakupiony towar poza terytorium Unii Europejskiej nie później niż w ostatnim dniu 3-go miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał zakupu. Ewentualny późniejszy wywóz towaru (nawet w stanie nienaruszonym) nie uprawnia do zwrotu podatku.
- Powyższe wymaga, aby funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej - przed potwierdzeniem wywozu towarów w systemie TAX FREE - dokonał ustalenia w zakresie prawidłowości realizacji wywozu towaru w ramach procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy o VAT, w tym co do warunków bagażu osobistego, a tym samym - określenia ich charakteru w aspekcie przeznaczenia, z uwzględnieniem w szczególności rodzaju oraz ilości, a także częstotliwości dokonywania wywozu, wynikającej z danych posiadanych przez służby graniczne.
- W literaturze przedmiotu podnosi się, że choć ustawodawca w art. 126-130 ustawy o VAT nie odsyła wprost do definicji bagażu osobistego określonej w art. 56 tej ustawy, należy jednak uznać, że definicja przyjęta w tym artykule powinna znajdować odpowiednie zastosowanie (A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 126 ustawy o podatku od towarów i usług, WKP, 2018).
- Art. 56 ust. 5 ustawy o VAT stanowi, że przez bagaż osobisty, o którym mowa w ust. 1, rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz.
- W kwestii tej wypowiedział się również Trybunał Sprawiedliwości UE w wyroku z 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-99/00 Lyckeskog stwierdzając, że okoliczność, czy przywóz towarów ma charakter niehandlowy, powinna być badana odrębnie w każdej sprawie na podstawie ogólnej oceny okoliczności, z uwzględnieniem charakteru przywozu i ilości objętych nim towarów, częstotliwości, z jaką te same towary wwożone są przez zainteresowanych podróżujących, ale również, gdzie jest to stosowne, z uwzględnieniem trybu życia i zwyczajów tego podróżującego lub jego środowiska rodzinnego.

- Definicja bagażu osobistego jednoznacznie wskazuje na ograniczenia ilościowe odnośnie przewożonego w tym bagażu towaru, który nie może mieć przeznaczenia handlowego. Jednakże ograniczenia te nie należy odnosić do jednego przewozu, gdyż częstotliwe przewożenie takiego towaru w tygodniu, miesiącu czy też dłuższym okresie czasu byłoby w rzeczywistości obejściem takiego ograniczenia. Należy zatem uznać, że skarżący dokonywał jedynie pozornie jednostkowych, lecz regularnie powtarzających się zakupów tych samych lub podobnych towarów, z przeznaczeniem do dalszej odsprzedaży, nie zaś jak twierdzi na własny użytek.
- W przekonaniu Sądu wskazane przez organ okoliczności: ilość i częstotliwość zgłoszeń, przewożenie towarów takich samych lub podobnych (głównie AGD), nabywanie towarów od firm, z którymi skarżący zawarł umowy o współpracy, świadczą o prawidłowości stanowiska organu wskazującego na handlowe przeznaczenie towarów. W ocenie Sądu skarżący w sposób zamierzony naruszał obowiązującą procedurę zwrotu podatku od towarów i usług, opierającą się na konsumpcyjnym przeznaczeniu towaru, co miało na celu pozyskanie nienależnego zwrotu podatku VAT.
- Organ dokonał prawidłowej wykładni art. 126 ust. 1 ustawy o VAT i zasadnie przyjął, że szczególna procedura nie ma zastosowania, w sytuacji, gdy ilość lub częstotliwość nabywanego towaru wskazuje na jego handlowy charakter. Prawidłowa jest ocena, że wywóz przez skarżącego towaru w ramach systemu TAX FREE odbywa się ze znaczną częstotliwością i nie ma charakteru niehandlowego, stanowiąc w istocie eksport towarów. Zasadnie zatem odmówiono potwierdzenia wywozu towarów na wskazanych dokumentach TAX FREE.
- System zwrotu podatku podróźnym odnosi się do osób, które będąc w podróży, nabywają towar niejako „przy okazji” tej podróży. Duża częstotliwość nabywania towarów oznacza z kolei, że nabywająca je osoba nie podróżuje, lecz przemieszcza się w celu prowadzenia działalności zarobkowej.

W interpretacji przepisów dotyczących zwrotu podatku podróźnym, należy zatem kierować się charakterem bagażu osobistego i nabywanych przez podróżnego towarów, a więc czy bagaż ten składa się wyłącznie z towarów przeznaczonych do własnego użytku podróżnego lub jego rodziny lub z towarów przeznaczonych na prezenty, przy czym rodzaj i ilość tych towarów powinna być taka, aby nie wskazywała na ich przeznaczenie handlowe. Nie można również przyjąć, że ograniczenia dotyczące ilości i rodzaju towaru dotyczą jedynie jednego przewozu gdyż częstotliwe i regularne przewożenie danego towaru również jest obejściem takiego ograniczenia. Jak wynika z orzecznictwa częste nabywanie towarów wskazuje że danej osoby nie można uznać za podróżnego lecz za osobę która w rzeczy samej prowadzi działalność handlową i w tym celu się przemieszcza (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 stycznia 2016 r., I SA/Kr 1620/15 WSA w Krakowie). Należy bowiem przyjąć, że system zwrotu podatku podróźnym został przewidziany dla osób, które w podróży okazjonalnie nabywają towary. Częstotliwe nabywanie towaru oznacza, że osoba ta nie podróżuje lecz przemieszcza się w celu prowadzenia działalności zarobkowej.

Dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych jednoznacznie więc stwierdza, że system TAX FREE adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter. Z orzeczeń tych wynika, że celem procedury TAX FREE jest uzyskanie przez podróżnego zwrotu podatku VAT z tytułu wywozu poza terytorium UE towarów nabytych na terytorium kraju w ilościach wskazujących na ich konsumpcyjne, a nie handlowe przeznaczenie. Również TSUE w wyroku z dnia 17 grudnia 2020 r., C-656/19 (Bakati Plus) odwołał się do definicji „bagażu osobistego podróżnego”

stwierdzając, że stosowanie jej w rozumieniu przepisów TAX FREE wyklucza możliwość realizacji przez podróżnego celu handlowego. Zgodnie z tym wyrokiem procedura TAX FREE nie może więc służyć do wywozu towarów poza UE w celu ich odsprzedaży. Wykluczone jest więc jej zastosowanie do towarów wywożonych w dużej ilości i z dużą częstotliwością. Z treści ww. wyroku TSUE z dnia 17 grudnia 2020 r. warto zacytować tezy: 45 i 49:

- „45. W odniesieniu do wykładni wyrażenia „towary przewożone w bagażu osobistym podróżnych” należy stwierdzić, że w zwyczajowym znaczeniu w języku potocznym wyrażenie to dotyczy towarów, zazwyczaj małych lub w małej ilości, przewożonych przez osobę fizyczną w trakcie przemieszczania, które są jej potrzebne podczas podróży i służą do użytku prywatnego jej lub jej rodziny. Do tych towarów należą także towary, które nabywa ona w trakcie tego przemieszczania”.

- „49. Zwolnienie przewidziane w art. 147 ust. 1 tej dyrektywy na rzecz towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych nie może mieć zastosowania do towarów przewożonych przez osobę fizyczną poza terytorium Unii w celach handlowych w celu ich odsprzedaży w państwie trzecim”.

Mając na uwadze powyższe, nie można zgodzić się z poglądem wnoszącego petycję stwierdzającym, że ponieważ w przepisach art. 126-130 ustawy o VAT nie zawarto doprecyzowania o ograniczeniu ilościowym i rodzaju towaru oraz częstotliwości wywozu, to nie zostało wprowadzone ograniczenie, aby wywóz w ramach procedury TAX FREE miał mieć wyłącznie charakter niehandlowy.

Należy wskazać, że regulacje w zakresie TAX FREE mają charakter powszechny, a więc mają zastosowanie do wszystkich podróżnych spełniających kryteria określone w art. 126-130 ustawy o VAT. Procedury TAX FREE nie da się wymiennie stosować z przepisami regulującymi eksport. System TAX FREE i eksport towarów są dwiema różnymi i niezależnymi procedurami stosowanymi w obrocie towarowym uregulowanymi odrębnymi zasadami prawnymi. Wywóz towaru w ramach procedury TAX FREE nie może być postrzegany jako zastępujący eksport towarów, który podlega innym uregulowaniom. Dostawa i wywóz towarów, których ilość wskazuje na charakter inny niż detaliczny (prywatny, osobisty) podlegają zasadom ogólnym regulującym procedury eksportowe zarówno w podatku VAT, jak i w przepisach celnych. W przypadku gdy wywożone towary mają charakter handlowy oraz spełniają warunki określone przepisami celnymi dotyczącymi eksportu towarów powinny być również stosowane dokumenty określone przez przepisy celne. Wywóz takich towarów nie może być jednocześnie wywozem o charakterze okazjonalnym jakiego dokonuje podróżny, a zatem nie może podlegać regulacjom określonym w art. 126-130 ustawy o VAT. Tym samym nie może być poświadczony na dokumencie TAX FREE. Mając na uwadze cel przepisów w zakresie zwrotu podatku podróżnym, nie można uznać racji wnoszącego petycję, że przez stosowanie tych przepisów nie powinny być wprowadzane „bariery administracyjne, które utrudniałyby skorzystanie z procedury TAX FREE”.

W związku z powyższym, w zakresie postulowanego żądania o treści: „wydanie jednoznacznych wytycznych dla funkcjonariuszy celnych w zakresie procedury TAX FREE, wskazujących, że częstotliwość wywozu, gabaryty, ilość lub wartość czy rodzaj towaru nie mogą być podstawą odmowy, jeśli spełnione są ustawowe kryteria. Wytyczne te powinny być opublikowane, aby mogły być powszechnie dostępne dla sprzedawców jak i podróżnych (w różnych językach)”, należy stwierdzić, że zasadniczo brak jest podstaw do wydania takich wytycznych. Przede wszystkim bowiem nie jest dopuszczalne prawnie, aby wytyczne zobowiązywały funkcjonariusza do potwierdzenia wywozu towaru bez względu na to, czy ilość

i rodzaj towaru oraz częstotliwość wywozu wskazują na jego handlowe przeznaczenie, gdyż takowe wyklucza możliwość wywozu w systemie TAX FREE. Pominięcie tych kryteriów byłoby sprzeczne z przepisami krajowymi i unijnymi.

Tut. Organ wykonuje swoje zadania związane z potwierdzeniem wywozu towarów przez podróżnych w ramach istniejących regulacji prawnych w tym unijnych, mając na względzie cel procedury zwrotu podatku od towarów i usług. Wyżej wskazano, że w obowiązujących przepisach brak jest jednoznacznego określenia ilości, która może wskazywać na jego handlowy charakter dlatego funkcjonariusze dokonują indywidualnej oceny w oparciu o systemową analizę ryzyka uwzględniającą również powtarzalność wywozu towarów przez podróżnego w określonym czasie. Dokonywane analizy mają za zadanie eliminowanie nieprawidłowości i nadużyć w stosowaniu procedury TAX FREE, zwłaszcza w sytuacji rozdrobnionego wywozu towarów w celach handlowych. Trzeba bowiem respektować, że system TAX FREE adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter. Sposób analizy wywozu towarów przez danego podróżnego pod kątem stwierdzenia czy ilość, rodzaj, częstotliwość i okoliczności wywozu noszą znamiona działalności handlowej uwzględnia również aktualną linię orzeczniczą. Jak wynika z analizy funkcjonowania systemu i praktyki, przedmiotem wywozu w ramach TAX FREE jest szeroki i różnorodny asortyment towaru i wielość sytuacji składająca się na przyjęte przez orzecznictwo kryteria działalności handlowej. Określenie charakteru handlowego należy do ustaleń faktycznych, które powinny być rozpatrywane indywidualnie w każdym konkretnym przypadku (ilość i rodzaj towaru, częstotliwość wywozu).

Wnoszący petycję podnieśli, że „wymiar gospodarczy i wizerunkowy” uzasadnia proponowane rozwiązania wskazując, że podróżni z Ukrainy „stanowią najliczniejszą grupę klientów przygranicznych sklepów oraz lokalnych przedsiębiorców Podkarpaciu”. Należy stwierdzić, że te same zasady korzystania z TAX FREE obowiązują wszystkich podróżnych, gdyż przepisy prawa nie przewidują możliwości odrębnych reguł przy zastosowaniu kryterium pochodzenia podróżnych czy destynacji podróżnego. Analizowane regulacje obowiązują sprzedawców, podróżnych i organy celno-skarbowe.

Wytyczne są środkami działania w sferze wewnętrznej administracji publicznej i mogą być przydatne w realizacji zadań służbowych. Nie mogą jednak dotyczyć sfery załatwiania indywidualnych spraw. Jak zostało wcześniej wskazane, orzecznictwo unijne i krajowe wyklucza pominięcie kryteriów takich jak: częstotliwość wywozu, ilość lub wartość czy rodzaj towaru, które mają istotne znaczenie przy ocenie czy wywóz ma charakter handlowy. Bezsprzecznie również nie można ingerować w treść przepisów poprzez wydane wytyczne, objaśnienia czy interpretacje. Wytyczne wydawane przez organ nie mogą odmiennie regulować materii określonej przez przepisy prawa, ale mogłyby tylko pomocniczo wspomagać proces wykonania określonego zadania. Stosowanie przepisów uzależnione jest zawsze od okoliczności konkretnego przypadku z uwzględnieniem jego specyfiki, dlatego wytyczne nie mogłyby zastąpić konieczności indywidualnego zastosowania przepisów w konkretnej sprawie.

Postulat nr 2

Dotyczy wprowadzenia obowiązku wskazywania przez funkcjonariuszy celnych jednoznacznej i konkretnej przyczyny wydania odmowy potwierdzenia wywozu poprzez wprowadzenie do obrotu standaryzowanej formy dokumentu, który zawierałby podstawę prawną, wskazanie konkretnej przyczyny odmowy, wskazanie podstawy prawnej odmowy oraz szczegółowe informacje dotyczące procedury odwoławczej.

Odmowa potwierdzenia wywozu towaru w systemie TAX FREE jest czynnością materialno-techniczną z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, niebędącą decyzją ani postanowieniem.

Czynności takie podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. (tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.). Możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego stanowiąca fundamentalny element systemu ochrony prawnej w sprawach celnych i zapewniająca sądową kontrolę legalności czynności odmowy potwierdzenia wywozu towaru jest akceptowana w orzecznictwie.

Art. 3 [Właściwość sądów administracyjnych]

§ 2 Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na:

4) inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. [poz. 572](#)), postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. [poz. 2383](#) i [2760](#)), postępowań, o których mowa w dziale V w rozdziale 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. [poz. 615](#), z późn. zm.³⁾), oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw;

Specyfika procedury TAX FREE w jej aktualnym kształcie zapewnia podróżnemu ochronę jego praw. Z dniem 1 stycznia 2022 r. weszły w życie przepisy wprowadzające w pełni elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE oraz potwierdzeń wywozu towaru powiązany z ewidencjonowaniem w systemie informatycznym wystawionych dokumentów TAX FREE i wypłaconych kwot zwrotu podatku VAT podróżnym.

Dane dotyczące potwierdzenia bądź odmowy wywozu towaru wskazanego w dokumencie podróży może pozyskać z dedykowanego systemu elektronicznego i aplikacji mTAX Free PL. Elektroniczny system TAX FREE wprowadza jednolitość dokumentowania czynności w procedurze TAX FREE i każda czynność organu znajduje odzwierciedlenie w tym systemie. Mowa tu o usłudze TaxFree dostępnej w serwisie granicznym granica.gov.pl.

W sytuacji stwierdzonych nieprawidłowości formalnych, podróżnym proponowany jest tryb powrotu na terytorium Polski w celu wygenerowania przez sprzedawcę towaru dokumentu TAX FREE zawierającego dane zgodne z danymi wynikającymi z paszportu, którym podróżny posługuje się podczas przekraczania granicy.

W sytuacji odmowy potwierdzenia wywozu towaru, informacja przekazywana podróżnemu o handlowym charakterze wywozu towaru jednoznacznie wskazuje, że system TAX FREE jest wykorzystywany przez niego niezgodnie z przeznaczeniem. Mając na uwadze obowiązujące regulacje ustna forma udzielenia informacji o odmowie potwierdzenia wywozu nie stanowi naruszenia przepisów i jest dopuszczalna na gruncie przepisów prawa celnego, gdy podróżny ustnie zgłasza towary. Ponadto komunikat taki jest zamieszczany w elektronicznym systemie TAX FREE, za pośrednictwem którego następuje obsługa dokumentów w ramach procedury TAX FREE i podróżny nie tylko może zweryfikować status dokumentu TAX FREE już na granicy, ale mieć też dostęp do historii wywozu towarów w procedurze TAX FREE.

Takie rozwiązanie ułatwia również samodzielne ustalenie statusu dokumentu TAX FREE przez podróżnego oraz daje możliwość uzyskania dalszych informacji od funkcjonariusza w zakresie „drogi odwoławczej”. Niezależnie od powyższego w przypadku odmowy potwierdzenia wywozu towaru przez funkcjonariusza na przejściu granicznym pozostającym we właściwości Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu, podróżny otrzymuje również pouczenie o zaskarżalności czynności do sądu administracyjnego.

Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu określił bowiem jednolity sposób informowania podróżnych o odmowie potwierdzenia wywozu towaru w ramach procedury TAX FREE (wraz z pouczeniem o zaskarżalności czynności) w formie odrębnego dokumentu przekazywanego podróżnemu. Jest to pisemne oświadczenie (opracowane w trzech językach: angielskim, ukraińskim i polskim), pobierane od podróżnego bezpośrednio po odmowie potwierdzenia dokumentu TAX FREE, w którym podróżny potwierdza fakt uzyskania informacji o przyczynach odmowy potwierdzenia wywozu towaru na dokumencie TAX FREE, zrozumienia powodów odmowy, uzyskania informacji o uprawnieniu do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie. Takie rozwiązanie zapewnia podróżnym informacje w celu skorzystania z instytucji ochrony prawnej.

Postulat 3

Dotyczy zobowiązanie funkcjonariuszy celnych do równego traktowania podróżnych oraz rozstrzygnięcia wątpliwości w sposób korzystny dla podróżnego.

Zasada państwa prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasada praworządności (art. 7 Konstytucji) nakazują, aby organy państwowe działały na podstawie i w granicach prawa. Chodzi o obowiązek stosowania regulacji i procedur określonych w przepisach prawa, za które uznać należy wyłącznie przepisy prawa powszechnie obowiązującego. W procesie stosowania prawa organ powinien mieć na względzie zasady wynikające z przepisów, w tym z Konstytucji, która również przewiduje zasadę równego traktowania przez władze publiczne. Mówiąc o równości wobec prawa organ obowiązują przy tym zasady praworządności i prawdy obiektywnej. Z tej perspektywy organ powinien stosować przepisy kierując się m.in. równym traktowaniem podróżnych, tzn. aby osoby znajdujące się w porównywalnej sytuacji powinny być traktowane w analogiczny sposób. Natomiast różnice w traktowaniu muszą być uzasadnione obiektywnymi i istotnymi właściwościami konkretnej sprawy. W zakresie reguły równości mieści się zakaz dyskryminacji i kwestia pogłębiania zaufania do organów państwa.

Jak wyżej wskazano, procedura TAX FREE jako procedura szczególna powinna być stosowana ściśle w przypadkach spełniających przesłanki określone przez przepisy. Czynności w zakresie procedury TAX FREE powinny być wykonywane przez funkcjonariuszy SCS w PUCS w Przemyślu zgodnie z obowiązującymi przepisami, o których mowa wyżej. Kwestia „interpretacji przepisów” w sprawach indywidualnych musi mieć odniesienie do każdego konkretnego przypadku. Odmowa potwierdzenia wywozu wynika z okoliczności dla których istotne znaczenie ma w szczególności analiza ryzyka każdego przypadku uwzględniająca kryteria oceny handlowego charakteru wywozu na podstawie danych systemowych. Brak zdefiniowania w ustawie pojęcia „bagażu osobistego” nie oznacza jednak, że w każdym przypadku będą istniały wątpliwości organu co do ilości handlowych wywożonych towarów. Jedyną dopuszczalną wskazówką przemawiającą za przyjazną wykładnią mogą być zastrzeżenia, które nie dają się rozstrzygnąć.

Gwarancje procesowe załatwiania indywidualnych spraw, w tym zasada legalizmu, bezstronności i równości oraz zaufania obywateli do władzy publicznej i przyjaznej wykładni, wynikają z zasad i przepisów, co oznacza że obowiązują wszystkich funkcjonariuszy

i pracowników tut. Urzędu w toku realizowanych postępowań. W rezultacie znajdują również odzwierciedlenie w czynnościach dokonanych przez funkcjonariusza i wynikających z nich ustaleń.

Informuję również, że Naczelnik tut. Urzędu w ramach posiadanych uprawnień, systematycznie dokonuje weryfikacji czynności realizowanych przez funkcjonariuszy SCS w obszarze procedury TAX FREE i w razie konieczności podejmuje działania korygujące w tym obszarze. Szczegóły tych działań objęte są tajemnicą celną.

Z wyrazami szacunku
Naczelnik Podkarpackiego Urzędu
Celno-Skarbowego w Przemyślu
podinsp. Krzysztof Niewęglowski
/dokument podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/

Korespondencję otrzymują:

1. Adresat – doręczenie na e-US
2. aa

Do wiadomości:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie

Informacje o przetwarzaniu danych osobowych

<https://www.podkarpackie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-rzeszowie/organizacja/ochrona-danych-osobowych>

Informacje o KSeF

Krajowy System e-Faktur (KSeF). Tu wystawiasz, odbierasz, przechowujesz faktury

KSeF to nowy, ujednolicony system do wystawiania, odbierania i przechowywania faktur. Wdrożenie KSeF służy cyfryzacji procesów fakturowania, ich księgowania i przechowywania. Pozwala także unikać błędów przy ich wystawianiu.

Obligatoryjne wystawianie faktur w KSeF – od kiedy i dla kogo?

- 1 lutego 2026 r. – najwięksi przedsiębiorcy (sprzedaż w 2024 r. – powyżej 200 mln zł brutto)
- 1 kwietnia 2026 r. – pozostali przedsiębiorcy i wystawiający faktury
- 1 stycznia 2027 r. - przedsiębiorcy i wystawiający faktury na łączną wartość sprzedaży do 10 tys. zł w miesiącu

Więcej informacji o KSeF na stronie: ksef.podatki.gov.pl/