



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Rzeszowie



LRZ.410.021.02.2019



Pan  
Grzegorz Skowronek  
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie

Izba Administracji Skarbowej w Rzeszowie  
ul. Geodetów 1, 35-959 Rzeszów

# 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	Izba Administracji Skarbowej w Rzeszowie <sup>1</sup>
Kierownik jednostki kontrolowanej	Grzegorz Skowronek, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie <sup>2</sup> , od dnia 6 października 2017 r. W okresie objętym kontrolą, funkcję Dyrektora IAS w Rzeszowie, poprzednio pełnili: Waldemar Chaba, od dnia 13 czerwca 2017 r. do dnia 5 października 2017 r. i Tomasz Janeczek, od dnia 1 marca do dnia 12 czerwca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Działania w zakresie zapewnienia w przejściach granicznych warunków techniczno-organizacyjnych obsługi podróżnych w systemie zwrotu podatku od towarów i usług. 2. Nadzór nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym. 3. Nadzór nad kontrolą podmiotów dokonujących dostawy towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym.
Okres objęty kontrolą	1 marca 2017 r. - 13 grudnia 2019 r. z wykorzystaniem dowodów sporządzonych także przed tym okresem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>3</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie
Kontrolerzy	1. Krzysztof Pakuła, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LRZ/150/2019 z dnia 3 września 2019 r. 2. Paweł Adamski, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LRZ/182/2019 z dnia 7 listopada 2019 r.

(akta kontroli str.1-12)

<sup>1</sup> Dalej: IAS w Rzeszowie lub IAS

<sup>2</sup> Dalej: Dyrektor IAS lub DIAS

<sup>3</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm., dalej: ustawa o NIK

## II. Ocena ogólna<sup>4</sup> kontrolowanej działalności

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli IAS prawidłowo realizowała zadania w zakresie nadzoru nad kontrolą podmiotów dokonujących sprzedaży towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) oraz sprawowała nadzór nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w odniesieniu do podstawowych warunków korzystania z tej procedury. Izba podejmowała rzetelne działania ukierunkowane na zwalczanie nadużyć z wykorzystaniem procedury Tax Free, a także przekazywała kluczowe informacje w tym zakresie Ministerstwu Finansów. Podejmowano również działania zmierzające do poprawy warunków techniczno-organizacyjnych dla sprawnej obsługi podróżnych dokonujących wywozu towarów objętych systemem Tax Free.

Nadzór DIAS nad stanem infrastruktury i wyposażenia przejść granicznych uwzględniał zagadnienia związane z obsługą podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free. Podejmowano także działania zmierzające do zapewnienia w przejściach granicznych obsady kadrowej funkcjonariuszy adekwatnej do skali realizowanych zadań, w tym również w obszarze Tax Free. Prowadzono działania informacyjne promujące wśród podróżnych i sprzedawców elektroniczną rejestrację dokumentów Tax Free. Właściwa organizacja odpraw podróżnych była przedmiotem współdziałania Służby Celno-Skarbowej i Straży Granicznej. Do identyfikowanych problemów z utrzymaniem płynności odpraw przyczyniała się m.in. znaczna liczba przedstawianych przez podróżnych dokumentów Tax Free podlegających kontroli i zaewidencjonowaniu. Sporadyczne skargi dotyczące odprawy podróżnych w ramach procedury Tax Free były rozpatrywane prawidłowo i rzetelnie. Stwierdzona przez NIK nieprawidłowość polegała na braku, do czasu kontroli NIK, konsekwentnych działań IAS w zakresie modernizacji rozgrodzenia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym w pg w Medyce w celu ograniczenia ryzyka wyłudzeń podatku VAT. Stosowne działania w tym zakresie zostały podjęte przez Dyrektora IAS w trakcie kontroli NIK.

IAS rzetelnie identyfikowała mechanizmy nadużyć związane z wywozem towarów w procedurze Tax Free poza obszar celny UE oraz problemy związane z ich zwalczaniem, o których informowała Ministerstwo Finansów. Analizowano skuteczność kontroli towarów prowadzonych na przejściach granicznych, formułowano w tym zakresie wytyczne dla PUCS<sup>5</sup>, a także przekazywano podległym organom informacje o podmiotach obciążonych wysokim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości. W ramach działań ukierunkowanych na eliminowanie wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, w IAS wypracowano i wdrożono system wymiany informacji pomiędzy oddziałami celnymi a urzędami skarbowymi województwa podkarpackiego. Prawidłowość obsługi dokumentów Tax Free była również przedmiotem kontroli wewnętrznych i nadzorów specjalnych prowadzonych przez IAS. Bariery w działalności IAS w obszarze Tax Free stanowiły m.in. trudności interpretacyjne, wynikające z braku jednoznacznej definicji „ilości handlowej” towarów na potrzeby procedury Tax Free oraz ograniczone możliwości analityczne systemu „Zwrot VAT dla podróżnych”, które nie pozwalały na pełną ocenę skali zjawiska polegającego na wywozie poza obszar celny UE towarów o przeznaczeniu handlowym. Wskazywany przez Dyrektora IAS brak jednolitej wykładni prawa w tym zakresie, utrwalonej linii orzeczniczej, a także wytycznych pozwalających na jednolite stosowanie właściwych przepisów ustawy o VAT na

<sup>4</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>5</sup> Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy

obszarze całego kraju, przyczynił się do braku sformułowania i polecenia stosowania przez PUCS jednolitego sposobu oceny okazjonalności wywozu towarów w ramach Tax Free.

W IAS rzetelnie rozpoznawano podstawowe mechanizmy nadużyć związane ze sprzedażą towarów w ramach systemu Tax Free. Identyfikowano podmioty oraz grupy towarowe obciążone wysokim ryzykiem wystąpienia nadużyć i rekomendowano podległym jednostkom rozważenie podjęcia działań kontrolnych u wskazanych podatników. IAS diagnozowała, z udziałem urzędów skarbowych i PUCS, podstawowe problemy (ryzyka) związane z weryfikacją prawidłowości stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców Tax Free, o czym informowała Ministerstwo Finansów. Nie wydawano podległym urządzą odrębnych wytycznych w zakresie sposobu weryfikacji rozliczeń podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki VAT 0% od sprzedaży towarów w tej procedurze. Prawidłowość postępowania urzędów wobec podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free była natomiast uwzględniana w kontrolach wewnętrznych prowadzonych przez IAS. W toku jednej z nich (przeprowadzonej w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu) stwierdzono istotne nieprawidłowości w obszarze typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych. Do trudności dowodowych w działalności Dyrektora IAS jako organu odwoławczego zaliczono problemy związane ze sprawdzeniem i oceną rzetelności dokumentów Tax Free pod kątem ustalenia, czy podróżny wskazany na dokumencie Tax Free jest rzeczywistym nabywcą towaru. Zgodnie z wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie wydanymi w okresie objętym kontrolą, wszystkie skargi na rozstrzygnięcia DIAS w sprawach dotyczących podatników dokonujących sprzedaży w ramach Tax Free zostały oddalone.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>6</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie objętym kontrolą, we właściwości IAS w Rzeszowie znajdowało się 6 przejść granicznych, w tym: drogowe przejście graniczne (dpg) i kolejowe przejście graniczne w Medyce, dpg w Korczowej, dpg w Krościenku i dpg w Budomierzu oraz lotnicze przejście graniczne w Porcie Lotniczym Rzeszów-Jasionka. W latach 2017 – 2019 (do 30 czerwca) w oddziałach celnych województwa podkarpackiego potwierdzonych zostało ogółem 3.064,6 tys. dokumentów Tax Free o łącznej wartości 4.645,3 mln zł, z tego:

- w dpg w Medyce: 573,3 tys. dokumentów o wartości 891,1 mln zł w 2017 r., 356,1 tys. dokumentów o wartości 584,4 mln. zł w 2018 r. i 161,4 tys. dokumentów o wartości 258,3 mln zł w I półroczu 2019 r.,
- w kolejowym pg w Medyce: 3,7 tys. dokumentów o wartości 4,6 mln zł w 2017 r., 6,4 tys. dokumentów o wartości 8,3 mln. zł w 2018 r. i 3 tys. dokumentów o wartości 3,9 mln zł w I półroczu 2019 r.,

<sup>6</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

- w dpg w Budomierzu: 253,6 tys. dokumentów o wartości 348,3 mln zł w 2017 r., 154,6 tys. dokumentów o wartości 236 mln. zł w 2018 r. i 74,2 tys. dokumentów o wartości 99,9 mln zł w I półroczu 2019 r.,
- w dpg w Korczowej: 424,1 tys. dokumentów o wartości 610,1 mln zł w 2017 r., 314,4 tys. dokumentów o wartości 490,2 mln. zł w 2018 r. i 135,4 tys. dokumentów o wartości 201,7 mln zł w I półroczu 2019 r.,
- w dpg w Krościenku: 322,3 tys. dokumentów o wartości 503,3 mln zł w 2017 r., 178,9 tys. dokumentów o wartości 241,7 mln. zł w 2018 r. i 102,4 tys. dokumentów o wartości 162,7 mln zł w I półroczu 2019 r.,
- w lotniczym pg Rzeszów-Jasionka: 187 dokumentów o wartości 0,3 mln zł w 2017 r., 304 dokumenty o wartości 0,3 mln. zł w 2018 r. i 128 dokumentów o wartości 0,1 mln zł w I półroczu 2019 r.

(akta kontroli str. 8-14, 68-72)

## 1.2.

Dyrektor IAS sprawował nadzór nad stanem i wykorzystaniem infrastruktury i wyposażenia przejść granicznych w odniesieniu do obsługi podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.

Pion Celno-Graniczny IAS brał czynny udział w analizie, kontroli i ewaluacji stanu infrastruktury pg, w tym również pod kątem warunków odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Działania te były wynikiem nadzoru nad działalnością przejść granicznych oraz analizowania potrzeb zgłaszanych w tym zakresie przez PUCS.

Zidentyfikowane przez IAS potrzeby i problemy w funkcjonowaniu przejść granicznych w wyżej wymienionym zakresie, dotyczyły dpg w Medyce. W przypadku pozostałych 5 przejść granicznych, w przedstawionej do kontroli NIK dokumentacji IAS, nie zidentyfikowano problemów w ich funkcjonowaniu.

Dyrektor IAS (pismem z dnia 2 marca 2017 r.) zgłosił do Dyrektora Wydziału Infrastruktury Podkarpackiego Urzędu Wojewódzkiego (PUW) propozycje zadań inwestycyjnych w dpg w Medyce, w tym:

- a) wykonanie zadaszania (wiaty) nad ławami do kontroli celnej na terenie znajdującym się bezpośrednio za stanowiskami kontrolnymi „Odprawa Tax Free”, na kierunku wyjazdowym z RP, co uzasadniono stałym wzrostem liczby odprawianych dokumentów Tax Free oraz w związku z koniecznością zapewnienia odpowiedniego miejsca do prowadzenia rewizji celnych towarów i ich zabezpieczenia przed wpływem niekorzystnych warunków atmosferycznych;
- b) budowę nowego pawilonu odpraw „Tax Free piesze” i przeniesienie stanowiska kontroli podróżnych „Tax Free piesze” wraz z przyległą infrastrukturą teleinformatyczną oraz kamerami do nowej lokalizacji w celu 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 25 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. obszarze, polegające na:

- rezygnacji z budowy zadaszania (wiaty) nad ławami do kontroli celnej, na rzecz zmiany lokalizacji kontroli towarów wywożonych pojazdami osobowymi,
- rezygnacji z budowy pawilonu obsługi podróżnych w ruchu pieszym, na rzecz pilnego wykonania modernizacji rozgrodzenia 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 wyludzenia podatku VAT.

W ramach wizji lokalnej z 25 kwietnia 2017 r. przedstawiciele PUCS stwierdzili również, iż stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w piśmie nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 z dnia 28 lutego 2017 r. wpłynie na wielkość ruchu granicznego w ten sposób, że w ruchu Tax Free wyjeżdżać będzie znacznie mniej pojazdów.

Proponowane rozwiązania zostały omówione z przedstawicielami Placówki Straży Granicznej (PSG) w Medyce, Zakładu Obsługi Przejść Granicznych, o czym zostali powiadomieni: Komendant BOSG w Przemyślu oraz Dyrektor Wydziału Infrastruktury PUW (pismo z dnia 26 maja 2017 r.).

Zmiana lokalizacji kontroli towarów wywożonych pojazdami osobowymi, wprowadzona została w formie pilotażu, który został pozytywnie oceniony podczas wizji lokalnej w OC w Medyce w dniu 20 czerwca 2017 r. Pilotaż przekształcono w rozwiązanie stałe, co znalazło odzwierciedlenie w opracowaniu pn. *Charakterystyka oraz organizacja i technologia kontroli ruchu granicznego i kontroli celno-skarbowej w drogowym przejściu granicznym w Medyce.*

Do dnia kontroli NIK, modernizacja rozgródnienia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym na pg w Medyce (na bardziej szczelne o małych oczkach 2 x 2 cm) nie została wykonana.

Poza wyżej opisaną współpracą i zgłaszaniem potrzeb przez PUCS i SG, IAS nie otrzymywała, od tych jednostek odrębnych analiz, ewaluacji dot. funkcjonowania przejść granicznych w zakresie ruchu Tax Free.

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *przyjęte rozwiązania organizacyjne* (dot. zmiany lokalizacji kontroli towarów wywożonych pojazdami osobowymi), *realnie usprawniły prawidłową realizację czynności kontrolnych towarów wywożonych (wynoszonych) w oparciu o dokumenty Tax Free, finalnie stwarzając rzeczywiste gwarancje ładu i bezpieczeństwa na ww. odcinku granicy zewnętrznej Unii Europejskiej.*

Przejście graniczne w Korczowej znajduje się w fazie rozbudowy od 2011 r. Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *w związku planowanym w pg w Korczowej przeniesieniem całości obsługi ruchu osobowego do infrastruktury przygotowanej w ciągu autostrady A4, nie prowadzi się na dotychczasowych stanowiskach kontrolnych doraźnych działań w zakresie infrastruktury przeznaczonej do obsługi ruchu Tax Free. Rozwiązania logistyczne zostały zaprojektowane i wykonane z uwzględnieniem potrzeb Służby Celno-Skarbowej, zgłaszanych na etapie prac projektowych, wykonania i odbioru.*

(akta kontroli str. 8-67, 73-125)

### 1.3.

DIAS podejmował działania zmierzające do zapewnienia w przejściach granicznych obsady kadrowej funkcjonariuszy adekwatnej do skali ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.

W dniu 29 marca 2017 r. wspólnie z PUCS przeprowadzono kompleksową analizę obsady kadrowej PUCS, z uwzględnieniem obsady oddziałów celnych granicznych. Z przeprowadzonej analizy wynikał niedobór etatów w oddziałach celnych w łącznej liczbie 290, w tym OC w Korczowej - 77, w OC w Medyce - 92.

Jako najpilniejsze potrzeby kadrowe do uzupełnienia w obszarze pg 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).

Według analizy przeprowadzonej przez PUCS w dniu 1 lutego 2018 r. niedobór etatów w oddziałach celnych wynosił 147, z tym: w OC w Korczowej – 42, a w OC w Medyce – 59.

Etatyżacja wg kryteriów określonych przez Ministerstwo Finansów nie została ponownie określona po dacie 1 marca 2017 r. dla organizacji w nowym kształcie.

Wraz z konsolidacją<sup>7</sup> za wiążący wyznacznik obsady zmian w oddziałach celnych przyjęto ustalenia dokonane w dokumencie pn. *Charakterystyka oraz organizacja i technologia kontroli ruchu granicznego i kontroli celno- skarbowej w drogowym przejściu granicznym (...)*<sup>8</sup>, określonych odrębnie dla każdego przejścia granicznego.

Dokument ten uwzględniał obsadę wszystkich stanowisk w służbie zmianowej (w tym stanowisko 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.

W okresie objętym kontrolą, w IAS w celu dostosowania obsady kadrowej przejść granicznych do potrzeb ustalonych w poszczególnych *Charakterystykach (...)* przeprowadzone zostały dwa nabory zewnętrzne na 210 wolnych etatów w oddziałach celnych.

W wyniku rozstrzygnięcia naborów zatrudniono 111 funkcjonariuszy, w tym: w OC w Medyce 40 i w OC w Korczowej 46 (z tego wg stanu na: 5 listopada 2018 r. odpowiednio: 28 i 39, a według stanu na 16 października 2019 r. - 12 i 7). Na zatrudnienie oczekiwało 43 funkcjonariuszy, którzy przeszli pomyślnie postępowanie kwalifikacyjne i zostali zakwalifikowani do pełnienia służby, ale znajdowali się w trakcie procedury przyjęcia.

Analizy w zakresie obsady kadrowej poszczególnych oddziałów celnych, w tym obsady stanowisk obsługi Tax Free, prowadzone były na poziomie PUCS.

W wyniku analizy nie stwierdzono konieczności zwiększenia obsady minimalnej i optymalnej dla stanowisk obsługujących ruch Tax Free.

Według stanu na 31 sierpnia 2019 r. w stosunku do stanu na 1 marca 2017 r. we wszystkich OC (za wyjątkiem OC w Krościenku) wzrosła obsada kadrowa funkcjonariuszy SCS<sup>9</sup> od 6 do 29, w tym w OC w Medyce o 9 funkcjonariuszy i OC w Korczowej o 29 funkcjonariuszy. W OC w Krościenku obsada funkcjonariuszy nie uległa zmianie.

We wszystkich OC, w poszczególnych latach, zapewniona została minimalna obsada funkcjonariuszy wynikająca z obowiązującej w danym pg technologii odpraw (jeżeli została ustalona). 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.

W OC w Medyce i OC w Korczowej faktyczna średnia obsada jednej 12-godzinnej służby w latach 2017 – 2018 była na poziomie obsady minimalnej (25 funkcjonariuszy), a w 2019 r. (do 31 sierpnia) była wyższa od obsady minimalnej o 4 funkcjonariuszy. Natomiast faktyczna średnia obsada jednej 12-godzinnej służby w latach 2017 – 2018 była niższa od obsady optymalnej w OC w Medyce o 15 osób, w OC w Korczowej o 10 osób.

<sup>7</sup> Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) powstała z połączenia administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r.

<sup>8</sup> Dokument ten został wypracowany w formie dwustronnego porozumienia z właściwym miejscowo Komendantem Placówki Straży Granicznej.

<sup>9</sup> Służba Celno-Skarbowa

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że skala ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free nie jest samodzielnym wyznacznikiem do szacowania obsady kadrowej poszczególnych oddziałów celnych. Obsada ta została ustalona oddzielnie dla każdego oddziału celnego drogowego. Głównym kryterium, określającym wielkość obsady kadrowej, jest ogólne obciążenie przejścia granicznego wszystkimi rodzajami ruchu. Przy czym dla OC w Medyce dodatkowym kryterium jest kontrola podróżnych w ruchu pieszym, w tym podróżnych z dokumentami Tax Free. Analiza w zakresie obsady kadrowej poszczególnych oddziałów celnych m.in. obsady stanowiska obsługi Tax Free, była prowadzona na poziomie PUCS. W wyniku analizy określono minimalną i optymalną obsadę stanowisk Tax Free w oddziałach celnych na drogowych przejściach granicznych. W wyniku analizy nie stwierdzono konieczności zwiększenia obsady minimalnej i optymalnej dla stanowisk obsługujących ruch Tax Free.

Ponadto DIAS podał, że incydentalne braki kadrowe, wynikające m.in. z braku rezerwy na absencje, uzupełnianie są doraźnie poprzez elastyczne zarządzanie zmianą (tj. przenoszenie funkcjonariuszy ze stanowisk mniej obciążonych, wykonywanie czynności naprzemiennie na dwóch stanowiskach), wyznaczanie dodatkowych służb, polecenie służby w godzinach nadliczbowych oraz wzmacnianie obsady zmian funkcjonariuszami z Grupy Reagowania Kryzysowego (GRK). Dzięki tym rozwiązaniom stanowiska Tax Free były zawsze obsadzone odpowiednio do występującego aktualnie natężenia ruchu, bez względu na stan osobowy podczas zmian.

(akta kontroli str.126-176)

W okresie objętym kontrolą, do IAS nie były zgłaszane przez PUCS potrzeby w zakresie wzmocnienia kadrowego w pg w celu zapewnienia płynności ruchu podróżnych wywożących towar w ramach procedury Tax Free.

(akta kontroli str.126-131)

#### 1.4.

IAS podejmowała działania informacyjne wobec podróżnych oraz sprzedawców (podatników VAT) w zakresie promowania elektronicznego rejestrowania dokumentów Tax Free, w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”. Działania te polegały m.in. na:

- informowaniu o możliwości skorzystania z systemu „Zwrot VAT dla Podróżnych”, informacja dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) IAS z podaniem linku do serwisu Tax Free (data publikacji 24.02.2017 r.),
- kampanii informacyjnej dotyczącej prawidłowości stosowania przepisów w ramach Tax Free, działania informacyjne prowadzone były przez podległe urzędy skarbowe oraz PUCS, na bazie komunikatu publikowanego w BIP. Celem kampanii było ograniczenie zjawiska wykorzystywania systemu Tax Free do popełniania oszustw podatkowych typu karuzelowego (data publikacji 04.04.2017 r.),
- kampanii informacyjnej, w związku ze zmianą od 1 sierpnia 2017 r. minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może zażądać zwrotu podatku VAT, działania prowadzone były przez podległe urzędy skarbowe w formie mailingu do przedsiębiorców i biur rachunkowych lub kontaktu telefonicznego oraz pism kierowanych za pośrednictwem poczty, działaniom tym towarzyszył komunikat opublikowany na stronach BIP IAS w Rzeszowie i podległych urzędów skarbowych (data publikacji 10.07.2017 r.).

Tematyka Tax Free poruszana była także podczas konferencji i spotkań kierowanych do podatników, w tym przedsiębiorców z udziałem przedstawicieli KAS. W ramach organizowanych spotkań z podatnikami prowadzone były punkty

informacyjne, w których eksperci KAS udzielali odpowiedzi na zadawane pytania, dystrybuowano ulotki i materiały informacyjne, w szczególności promujące aplikacje mobilne „Asystent Granica” oraz „Mobilna Granica” (narzędzia dające szybki i łatwy dostęp do informacji potrzebnych w związku z przekraczaniem granicy, w tym Tax Free). Tematyka Tax Free była również przedmiotem bieżącej obsługi medialnej rzeczownika prasowego IAS (wywiady, informacje dla prasy itp.).

W okresie objętym kontrolą, odnotowano w IAS systematyczny wzrost liczby dokumentów Tax Free rejestrowanych drogą elektroniczną. W 2017 r. dokumenty Tax Free złożone drogą elektroniczną w stanowiły 78,7%, w 2018 r. – 79,9%, a w I półroczu 2019 r. – 85,5% wszystkich składanych dokumentów.

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *funkcjonariusze PUCS w Przemysłu wykonujący czynności służbowe w oddziałach celnych granicznych na stanowiskach Tax Free prowadzili na bieżąco działania informacyjne, zachęcające podróżnych do skorzystania z elektronicznej rejestracji dokumentów z uwagi na skrócenie czasu obsługi zgłoszenia Tax Free. Ponadto Dyrektor podał, że w KAS prowadzone są działania zmierzające do wprowadzenia regulacji prawnych, obligujących wszystkich sprzedawców, korzystających z procedury Tax Free do pełnej rejestracji dokumentów w systemie, analogicznie jak w przypadku zgłoszeń wywozowych w ruchu towarowym.*

(akta kontroli str.126-140)

1.5.

W okresie objętym kontrolą, do IAS wpłynęło 13 skarg dotyczących odprawy i oczekiwania na odprawę przez podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free, w tym: w 2017 r. - 5, w 2018 r.- 3 i w I półroczu 2019 r. - 5. Skargi w 12 przypadkach złożone zostały przez obywateli Ukrainy, w jednym przypadku przez obywatelkę Polski.

Przedmiotem ww. skarg było głównie: odmowa potwierdzenia wywozu towarów na dokumentach Tax Free, odmowa przyjęcia ustnego zgłoszenia celnego i potwierdzenia wywozu na dokumentach Tax Free, długi czas oczekiwania na potwierdzenie dokumentu Tax Free oraz długi czas oczekiwania na rewizję towaru.

W 12 przypadkach skargi zostały uznane za bezzasadne, w jednym przypadku sprawa była w toku załatwiania (wg stanu na 18 września 2019 r.).

Analiza 5 skarg wykazała, że skargi zostały rozpatrzone zgodnie z ustawą z dnia 14 czerwca 1960 r. *Kodeks postępowania administracyjnego*<sup>10</sup>.

(akta kontroli str. 177-218)

W dniu 17 maja 2019 r. do IAS wpłynęła prośba Przewodniczącej Podkarpackiej Wojewódzkiej Rady Dialogu Społecznego (PWRDS) o niezwłoczne odniesienie się do stanowiska PWRDS, wyrażonego w projekcie uchwały „w sprawie zahamowania obrotu Tax Free”. W stanowisku tym, PWRDS wyraziła zaniepokojenie zahamowaniem obrotu u przedsiębiorców prowadzących działalność w strefach przygranicznych i dokonujących sprzedaży w ramach procedury „Tax Free zwrot VAT dla podróżnych”, co było bezpośrednio spowodowane nadmiernymi i nieadekwatnymi kontrolami prowadzonymi przez organy administracji skarbowej. Ponadto PWRDS wyraziła pogląd, że *ze względów gospodarczych, dążąc do rozwoju Polski Wschodniej, konieczne jest wprowadzenie zmian w przepisach Tax Free, co powinno być jednak dokonane z poszanowaniem przedsiębiorców i ich praw.*

W odpowiedzi na ww. prośbę, DIAS pismem z dnia 20 maja 2019 r. przedstawił PWRDS swoje stanowisko, nie zgadzając się z zaprezentowanymi tezami,

<sup>10</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2096, ze zm.

iż zahamowanie obrotu w ramach systemu Tax Free, pozostaje w bezpośrednim związku z działaniami KAS. W uzasadnieniu stanowiska DIAS, przytoczono szereg argumentów na okoliczność braku związku przyczynowo – skutkowego pomiędzy tezą uchwały a działalnością KAS, w tym m.in., że wpływ na zmniejszenie obrotów w strefie ma szereg czynników takich jak: sytuacja gospodarcza regionu, zmiany regulacji prawnych ograniczających przywóz towarów przez podróżnych, zmiany kursów walut, jak również regulacje wprowadzone przez stronę ukraińską w zakresie ilości towarów wprowadzanych na ich obszar celny. Na potwierdzenie tej tezy wskazano, iż analogiczna sytuacja miała miejsce we wszystkich urzędach celno-skarbowych obsługujących przejścia graniczne z Ukrainą, co wskazuje, że zjawisko miało charakter ponadregionalny. Dodatkowo DIAS wskazał, że na przestrzeni ostatnich lat, dzięki staraniom KAS na przejściach granicznych wdrożono liczne udogodnienia dla podróżnych wywożących towar na dokumentach Tax Free, tj. wyznaczono pasy odpraw, uruchomiono hotspoty umożliwiające łączność bezprzewodową z siecią Internet, umożliwiono przesyłanie dokumentów Tax Free w formie elektronicznej, co znacząco usprawniło obsługę podróżnych. W związku z tym, że w ostatecznej wersji uchwały nr 16 PWRDS z dnia 3 czerwca 2019 r., w sprawie zahamowania obrotu Tax Free – argumentacja DIAS w Rzeszowie przedstawiona w ww. piśmie została w całości pominięta, DIAS przekazał stanowisko – w przedmiotowej sprawie – Szefowi KAS – pismem z dnia 2 sierpnia 2019 r.<sup>11</sup>, wraz z kopią uchwały.

(akta kontroli str. 177-180, 198-215)

Ponadto w dniu 11 maja 2017 r. do Naczelnika PUCS wpłynęła z Urzędu Miasta w Przemyślu prośba o wyjaśnienie w zakresie postulatu zgłoszonego na sesji Rady Miejskiej z dnia 27 kwietnia 2017 r. o następującej treści: *„W związku ze skargami płynącymi od przedsiębiorców/podróżnych dot. zwrotu podatku VAT tzw. Tax Free - wnioski o interwencję (w miarę możliwości) w sprawie niewłaściwego zachowania funkcjonariuszy Służby Celnej - „stwarzają problemy” w związku z czym obywatele Ukrainy są zawracani, ponadto bywają nieprzyjemni i niekompetentni. Niezadowoleni przedsiębiorcy skłonni są zawiesić bądź zamknąć swoje działalności”*.

Naczelnik PUCS udzielając wyjaśnień w wyżej wymienionym zakresie (pismo z dnia 23.05.2017 r.)<sup>12</sup>, podziękował za przekazane uwagi oraz zapewnił o analizie pojawiających się sygnałów o nieprawidłowościach. Jednocześnie poinformował o braku wpływu jakichkolwiek skarg na nieprzyjemne i niekompetentne zachowanie funkcjonariuszy przy odprawach w ruchu Tax Free oraz o podjętych działaniach polegających na omówieniu wskazanej tematyki na szkoleniach wewnętrznych.

Ponadto w dniu 24 maja 2017 r. w siedzibie PUCS zorganizowane zostało spotkanie informacyjne z przedstawicielami przedsiębiorców dot. potwierdzania wywozu towarów z zastosowaniem dokumentów Tax Free. W trakcie tego spotkania przybliżono uczestnikom obowiązujące przepisy prawa w zakresie potwierdzania wywozu towarów z zastosowaniem dokumentu Tax Free oraz obowiązujące procedury celne dotyczące wywozu towarów. W spotkaniu uczestniczyło 35 przedsiębiorców.

Przeprowadzono również akcję informacyjną wśród podróżnych i przedsiębiorców dokonujących sprzedaży towarów w ramach procedury Tax Free, mającą na celu przypomnienie zasad prawidłowego stosowania przepisów w powyższym zakresie.

W dokumentacji IAS nie było innych sygnałów/wniosków/postulatów, w tym od parlamentarzystów, organizacji pozarządowych, przedsiębiorców i zrzeszających ich

<sup>11</sup> znak: 1801-ICR-1.4022.55.2019

<sup>12</sup> pismo z dnia 23 maja 2017 r., znak: 408000-CW0.033.24.11.2017

organizacji itp., jednostek SG, dotyczących warunków odprawy i oczekiwania na odprawę przez podróżnych w ramach procedury Tax Free.

(akta kontroli str. 177-180, 216)

Z informacji i wyjaśnień uzyskanych od Komendanta Bieszczadzkiego Oddziału Straży Granicznej w Przemyślu (BOSG) wynika, że w Oddziale SG i podległych jednostkach identyfikowano w latach 2017-2019 problemy dotyczące zakłóceń płynności ruchu na przejściach granicznych na wschodniej, lądowej granicy RP związane z funkcjonowaniem procedury Tax Free. Na dpg w Medyce identyfikowano m.in. przypadki występowania przestojów pojazdów osobowych odprawianych w ramach powyższej procedury, wynikających z tzw. „przełomu zmian” (co było omawiane z Kierownikiem OC w Medyce), a także nieosiągnięcia przez SCS minimalnej średniej liczby pojazdów osobowych w ruchu Tax Free, w ciągu jednej godziny, a także przestojów autokarów z osobami odprawianymi w ramach przedmiotowej procedury.

W ruchu pieszym stwierdzono przypadki spiętrzenia kolejki, powodując tym samym, że do kontroli w ramach przedmiotowej procedury oczekiwało nawet kilkadziesiąt osób. W takich przypadkach, do odprawy kierowany był doraźnie funkcjonariusz SCS z innych stanowisk kontroli.

W dpg w Korczowej wystąpiły cztery przypadki awarii systemów teleinformatycznych, skutkujące wydłużeniem czasu oczekiwania dla tej kategorii ruchu, w tym: trzy awarie w 2017 r. i jedna w 2018 r. W 2019 r. w związku z niskim tempem prowadzenia kontroli celno-skarbowej wobec pojazdów przewożących towary w ramach procedury Tax Free i występującym długim czasem oczekiwania dla tego ruchu, kierownicy zmian SG skierowali do kierowników zmian OC w Korczowej: 23 informacje, 30 wniosków, 4 interwencje; dot. usprawnienia odprawy tej kategorii środków transportu. W odpowiedzi na wnioski i interwencje, kierownicy zmiany OC w Korczowej, wskazywali, że na tempo odprawy SCS, wpływa duża ilość dokumentów Tax Free towarzyszących przewożonym towarom i podlegających kontroli i zaewidencjonowaniu.

W informacji BOSG wskazano także na sporadyczne problemy z płynnością odpraw podróżnych wywożących towary w procedurze Tax Free przez dpg w Krościenku i dpg w Budomierzu.

Komendant BOSG wśród problemów związane z nieadekwatnością infrastruktury przejść granicznych do skali ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free wymienił m.in.:

- w dpg w Medyce w 2017 r., przeniesienie czynności odpraw towarów w ramach procedury Tax Free z pasa nr 6 na pas nr 3 i 4. Służba Celno-Skarbowa wprowadzenie powyższych zmian argumentowała ułatwieniem w sprawowaniu skutecznego nadzoru nad osobami i pojazdami oczekującymi na kontrolę oraz zapewnieniem odpowiednich warunków do dokonywania rewizji celnej towarów przedstawianych w dokumentach Tax Free. Analiza przyjętych rozwiązań wykazała, że nastąpił spadek liczby odprawianych pojazdów w ramach przedmiotowej procedury, przy jednoczesnym wzroście czasów oczekiwania pojazdów na kontrolę graniczną.

- w dpg w Korczowej i dpg w Krościenku w związku z potokową organizacją odprawy, głównym czynnikiem wpływającym na tempo odprawy granicznej ruchu Tax Free, jest tempo kontroli SCS.SG zapewnia stały dopływ pojazdów do kontroli celno-skarbowej. Infrastruktura dpg w Korczowej nie wpłynęła negatywnie na odprawę graniczną realizowaną przez funkcjonariuszy SG. Z kolei w przypadku dpg w Krościenku utrudnieniem, które ma związek między innymi z pojazdami wywożącymi towar w ramach procedury Tax Free, jest droga dojazdowa do drogowego przejścia granicznego w Krościenku, którą stanowią dwa pasy

dojazdowe. Dojazd taki przy innym rodzaju ruchu, tj. samochodów osobowych, autokarów oraz pojazdów w ramach ruchu towarowego ma wpływ na płynność ruchu przy dopuszczaniu pojazdów na teren przejścia granicznego.

W dpj w Budmierzu, z uwagi na brak odpowiedniej ilości pasów ruchu na drodze dojazdowej do przejścia granicznego, w przypadku dużego natężenia, pojazdy oczekujące do kontroli w ramach procedury Tax Free zajmują pas ruchu przeznaczony dla pojazdów przekraczających granicę w ruchu towarowym.

Komendant BOSG wymieniając problemy dotyczące organizacji odpraw podróżnych dokonujących wywozu towarów w procedurze Tax Free i obsady funkcjonariuszy służby celno-skarbowej podał, że głównym czynnikiem wpływającym na tempo odprawy granicznej w ruchu Tax Free jest tempo kontroli SCS, z uwagi na potokową organizację odpraw.

W zakresie sygnalizowanych problemów dotyczących płynności ruchu związanych z funkcjonowaniem procedury Tax Free (inicjowania współpracy z jednostkami KAS) Komendant BOSG wyjaśnił, że:

Tempo odprawy granicznej realizowanej przez funkcjonariuszy SG uzależnione jest od rytmiki odprawy prowadzonej przez SCS. Komendant BOSG wystosował na ręce DIAS w Rzeszowie dwa wystąpienia dotyczące braku płynności odpraw Tax Free. W przypadku pierwszego z wystąpień ustalono, że czas oczekiwania na dpj w Korczowej wynosił od 6 do 9 godzin. Analiza nie wykazała nieprawidłowego działania funkcjonariuszy SCS. PUCS podkreślił, iż obok liczby odprawionych samochodów, równorzędnym parametrem jest liczba dokumentów, przedstawianych na jednym środku transportu. Drugie wystąpienie dotyczyło pisma Pełnomocnika Granicznego UA z 31 lipca 2019 r., w którym podniesiono m.in. kwestię braku płynności przekazywania przez stronę polską pojazdów na kierunku wyjazd z RP poruszających się na pasach ruchu typu „bus”, które przewożą towary Tax Free, co z kolei prowadzi do gromadzenia się samochodów przed przejściami Korczowa i Medyka oraz powoduje napływ skarg na niezadowolającą pracę Służby Granicznej i Celnej Ukrainy. W związku z tym zwrócono się o podejmowanie działań zapewniających płynność odpraw”.

Dodatkowo kwestia związana z odprawą pojazdów, które przewożą towary w ramach procedury Tax Free była poruszana w trakcie spotkań przedstawicieli służb granicznych i celnych RP i UA (spotkanie z dnia: 18.06.2019 r., 14.05.2019 r. i 11.10.2018 r.).

Ponadto Komendant BOSG poinformował, że Komendanci Placówek SG w ramach współdziałania SG i SCS omawiali kwestie związane z odprawą pojazdów w ruchu Tax Free na bieżąco w trakcie spotkań roboczych z właściwymi Kierownikami Oddziałów Celnych.

(akta kontroli str. 219-235)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

Do czasu kontroli NIK, IAS nie podjęła działań w celu modernizacji rozgródnienia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym w pg w Medyce, w celu ograniczenia możliwości przerzucania potwierdzonych na dokumentach Tax Free towarów (o małych gabarytach, a wysokiej wartości) na chodnik, którym poruszają się osoby wchodzące na terytorium RP, co mogłoby (jak wskazywano) przyczynić się do ograniczenia wyłudzeń podatku VAT.

Wykonanie modernizacji rozgródnienia ciągów komunikacyjnych było konsekwencją podjęcia przez Dyrektora IAS działań logistycznych i organizacyjnych (m.in. po przeprowadzeniu w dniu 25 kwietnia 2017 r. wizji lokalnej przez przedstawicieli Działu Granicznego IAS, OC w Medyce i PUCS), zmierzających do bezkosztowej

poprawy warunków odprawy towarów w procedurze Tax Free w ruchu pieszym na dpg w Medyce. Działanie to zostało podjęte w wyniku rezygnacji z budowy nowego pawilonu obsługi podróżnych w ruchu pieszym „Tax Free piesze” w dpg w Medyce i przeniesienia obecnego stanowiska kontroli do nowej lokalizacji, ze względu na wysokie koszty budowy i długi termin jego realizacji.

Dyrektor Zakładu Obsługi Przejść Granicznych w Korczowej (ZOPG), na spotkaniu w dniu 9 maja 2017 r w OC w Medyce, pozytywnie ocenił podejmowane wspólnie przez SCS i SG inicjatywy uzgodnień w obszarze funkcjonowania przejść granicznych, w tym przychylił się do koncepcji rezygnacji z inwestycji na terenie odpraw w ruchu pieszym (budowa nowego pawilonu) i zastąpienie jej modernizacją istniejącego wygrozdzenia między ciągami komunikacyjnymi na dpg w Medyce.

O zmianie koncepcji ww. zakresie poinformowano PUW w Rzeszowie oraz Komendanta BOSG w Przemyślu, pismem z dnia 26 maja 2017 r.

Wprowadzie pismo z dnia 26 maja 2017 r. informujące Komendanta BOSG i Wydział Infrastruktury PUW o odejściu od inicjatywy budowy nowego obiektu, na rzecz pilnego wykonania modernizacji rozgrozdzenia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym w pg w Medyce przekazano do wiadomości Dyrektora ZOPG w Korczowej, to jednak IAS nie podjęła dalszych działań w celu realizacji tego zadania.

(akta kontroli str. 8-67, 73-89)

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *przedmiotowa modernizacja wygrozdzenia ciągów komunikacyjnych dla podróżnych z dokumentami Tax Free w ruch pieszym na pg w Medyce nie została dotychczas wykonana, z uwagi na to, że okazała się nieefektywna kosztowo. Ogólna ilość dokumentów Tax Free, zarejestrowana w OC w Medyce w roku 2018 była o 38% mniejsza, niż w roku 2017, spadek w ruchu pieszym wyniósł aż 46%. Ponadto, jak Dyrektor wyjaśnił, od 1 stycznia 2018 r. strona ukraińska wprowadziła zmiany w przepisach dotyczących przywozu towarów na terytorium Ukrainy przez osoby fizyczne. Główną zmianą było wprowadzenie okazjonalności przywozu towarów zwolnionych od cła (1x na dobę). Zaobserwowano również zmianę w strukturze towarów zgłaszanych przez podróżnych w ruchu Tax Free na przejściu pieszym (dominować zaczęły duże gabarytowo urządzenia elektroniczne, części samochodowe, obuwie). W związku z powyższym nie wnioskowano o powrót do jej realizacji.*

(akta kontroli str. 122-125)

Dopiero w trakcie kontroli NIK, Dyrektor IAS pismem z dnia 5 listopada 2019 r. zwrócił się do Dyrektora ZOPG o pilne wyjaśnienie sposobu załatwienia wniosku z dnia 26 maja 2017 r. wskazującego na potrzebę pilnego wykonania modernizacji rozgrozdzenia ciągów komunikacyjnych na przejściu dla podróżnych w ruchu pieszym. W odpowiedzi na ww. pismo Dyrektor ZOPG wyjaśnił m.in., że *w konsekwencji spotkania w dniu 9 maja 2017 r. Zakład podjął działania mające na celu przygotowanie się do realizacji zadania polegającego na modernizacji ogrodzenia w ciągu pieszym na pg w Medyce. Zorganizowano spotkania robocze z funkcjonariuszami OC w Medyce i Placówki SG w Medyce, którym przekazano zastrzeżenia techniczne, m.in. w zakresie skuteczności tego wygrozdzenia oraz potrzeby zachowania obszaru monitorowanego w polu widzenia kamer nadzoru wizyjnego w celu możliwości oceny i identyfikacji zachowań podróżnych. Spotkania – jako robocze i przebiegające bezpośrednio na ocenianym terenie – nie były dokumentowane.*

Ponadto Dyrektor ZOPG wyjaśnił, że *mając na uwadze powyższe, a także ze względu na wysoki koszt modernizacji i przewidywaną znikomą skuteczność proponowanego rozwiązania, realizację tego zadania w aspekcie celowości wydatkowania środków publicznych uznano za bezzasadną. Jednocześnie Dyrektor*

ZOPG podtrzymał gotowość modernizacji ogrodzenia pod warunkiem wypracowania rozwiązania gwarantującego osiągnięcie zamierzonego celu.

(akta kontroli str. 236-238)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli IAS podejmowała działania zmierzające do poprawy warunków techniczno-organizacyjnych na wschodniej granicy RP dla sprawnej obsługi podróżnych dokonujących wywozu towarów objętych procedurą Tax Free.

Nadzór DIAS nad stanem infrastruktury i wyposażenia przejść granicznych uwzględniał zagadnienia związane z obsługą podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free. Podejmowano także działania zmierzające do zapewnienia w przejściach granicznych obsady kadrowej funkcjonariuszy adekwatnej do skali realizowanych zadań, w tym ruchu podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.

Pion Celno-Graniczny IAS brał czynny udział w analizie, kontroli i ewaluacji stanu infrastruktury pg, w tym również pod kątem warunków odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Działania te były wynikiem nadzoru nad działalnością przejść granicznych oraz analizowania potrzeb zgłaszanych w tym zakresie przez PUCS. IAS podejmowała także działania informacyjne wobec podróżnych oraz sprzedawców (podatników VAT) w zakresie promowania elektronicznego rejestrowania dokumentów Tax Free w systemie „Zwrot VAT dla podróżnych”, m.in. poprzez informacje publikowane w BIP, organizowanie spotkań i konferencji kierowanych do podatników VAT oraz bieżące udzielanie wywiadów radiowo-telewizyjnych. Właściwa organizacja odpraw podróżnych była przedmiotem współdziałania Służby Celno-Skarbowej i Straży Granicznej. Do identyfikowanych problemów z utrzymaniem płynności odpraw przyczyniała się m.in. znaczna liczba przedstawianych przez podróżnych dokumentów Tax Free podlegających kontroli i zaewidencjonowaniu. IAS reagowała również na sygnały dotyczące niewłaściwych warunków odprawy i oczekiwania na odprawę podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free. Sporadyczne skargi dotyczące odprawy podróżnych w ramach procedury Tax Free były prawidłowo rozpatrywane.

Stwierdzona przez NIK nieprawidłowość polegała na braku, do czasu kontroli NIK, konsekwentnych działań IAS w zakresie modernizacji rozgródnienia ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym w pg w Medyce w celu ograniczenia ryzyka wyłudzeń podatku VAT. Stosowne działania w tym zakresie zostały podjęte przez Dyrektora IAS w trakcie kontroli NIK.

#### OBSZAR

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

#### Opis stanu faktycznego

### 2.1.

1) Działalność analityczna IAS w Rzeszowie obejmowała kwestie związane z funkcjonowaniem systemu Tax Free, a w tym identyfikowanie nadużyć do jakich jest on wykorzystywany.

W czerwcu 2019 r. w IAS przeprowadzono, w oparciu o system służący do rejestracji dokumentów Tax Free w oddziałach celnych (rejestr R30), analizę nieprawidłowości związanych z systemem zwrotu w obszarze zwrotu VAT dla podróżnych.

Przedmiotem analizy były m.in. obowiązujące przepisy prawa oraz dane statystyczne za okres 1.01.2018 r. – 21.05.2019 r., które w podziale na oddziały celne graniczne prezentowały:

- liczbę przedłożonych przez podróżnych dokumentów Tax Free i ich wartość,
- liczbę przeprowadzonych kontroli i kontrole pozytywne (w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości),
- liczbę kontroli w stosunku do liczby dokumentów,
- liczbę kontroli pozytywnych w stosunku do liczby przyjętych dokumentów,
- wartość brakującego towaru.

W wyniku analizy ustalono m.in., że:

- nastąpił wzrost skuteczności kontroli prowadzonych w bieżącym roku w stosunku do roku ubiegłego;
- w 2018 r. łączne nieprawidłowości powyżej 5 tys. zł dotyczyły 11,7% wszystkich podmiotów, których rachunki zostały zakwestionowane w toku kontroli, jednocześnie wartość brakującego towaru generowana przez ww. podmioty stanowiła już 60% wszystkich ustaleń dokonanych w ciągu roku;
- do 21.05.2019 roku, łączne nieprawidłowości powyżej 2 tys. zł dotyczyły 27,8% podmiotów, natomiast wartość towaru stanowiła 74% całości ustaleń;
- większość nieprawidłowości generuje niewielka liczba podmiotów dokonujących sprzedaży w ramach systemu Tax Free;
- grupy towarowe których dotyczą nieprawidłowości to przede wszystkim: artykuły budowlane, części samochodowe, elektronika oraz tekstylia;
- mimo wysokiego poziomu kontroli prowadzonej w oddziałach celnych granicznych (ok. 26%), odsetek stwierdzonych nieprawidłowości jest stosunkowo niewielki i wynosi maksymalnie 0,26%.

Ustalono również, że istnieje grupa podmiotów prowadzących działalność opartą na Tax Free, których właścicielami są cudzoziemcy, przy czym w niektórych przypadkach właściciele spółek są jednocześnie podróżnymi korzystającymi z systemu Tax Free, dla których dokumenty wystawiane były przez należące do nich spółki. Zidentyfikowano także grupę sześciu podmiotów ze znaczną liczbą przedstawionych rachunków, a także liczbą stwierdzonych nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1025-1059)

Ocena efektywności procedur kontrolnych w obszarze Tax Free dokonywana była na poziomie IAS i PUCS w okresach kwartalnych. W ramach oceny badany był wskaźnik poziomu kontroli Tax Free w oddziałach celnych granicznych oraz skuteczność prowadzonych kontroli.

Porównanie wskaźników „poziom kontroli” i „skuteczność kontroli” za lata 2017; 2018 i 2019 r. (I półrocze) wskazywało, iż mimo rosnącej liczby dokumentów weryfikowanych w chwili przedstawienia do kontroli na granicy, malała liczba kontroli z wynikiem pozytywnym. W ww. latach odsetek dokumentów skierowanych do kontroli względem wszystkich dokumentów Tax Free przedłożonych przez podróżnych do kontroli wynosił odpowiednio: 17,6, 25,6 i 26,1, zaś kontrole z wynikiem pozytywnym stanowiły 0,39, 0,22 i 0,25.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1062-1083, 1084, 1085-1097, 1098-1102)

2) W grudniu 2017 r. Dział Kontroli Podatkowej i Celno-Skarbowej IAS opracował analizę dotyczącą problemów z jakimi spotykają się urzędy skarbowe i UCS w trakcie analiz i kontroli podatników sprzedających towary w ramach procedury Tax Free. Sformułowano m.in. następujące problemy:

- ograniczone możliwości pozyskiwania informacji zwrotnej z systemu służącego do rejestracji dokumentów Tax Free w oddziałach celnych (rejestr R30);
- ograniczony dostęp do raportów generowanych w systemie R30;
- sprzedaż towarów w ilościach handlowych, a nie na cele osobiste podróżnego;
- brak na dokumencie kompletnych danych teleadresowych podróżnego;

- masowy i częstotliwy wywóz towarów tego samego gatunku przez te same osoby w celu obejścia warunków określonych przepisami celnymi dotyczącymi eksportu towarów;
- utrudnione pozyskanie informacji od administracji krajów sąsiednich;
- działalność podatników, których zdecydowana większość lub całość sprzedaży odbywa się w procedurze Tax Free, gdzie udziałowcami są obywatele Ukrainy. Spółki te nie posiadają majątku, natomiast systematycznie wykazują zwroty podatku VAT;
- ograniczone możliwości analizy danych, zawartych w dokumentacji fizycznej (papierowej).

W ramach analizy zaproponowano rozwiązania wskazanych problemów. W odniesieniu do sprzedaży towarów w ilościach wskazujących na ich przeznaczenie handlowe stwierdzono, iż organ celny powinien w takiej sytuacji odmówić potwierdzenia wywozu. Z kolei w odniesieniu do częstotliwego i masowego wywozu towarów przez te same osoby wskazano, że główną rolę w realizacji przedmiotowego zagadnienia odgrywają organy celne, które powinny wnikliwiej weryfikować przedstawiane przez podróżnych dokumenty Tax Free.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1103-1107)

Analiza problemów, obejmująca również propozycje zmian w przepisach prawa oraz funkcjonalności systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”, została opracowana przez Dział Graniczny IAS w Rzeszowie na początku 2018 r. Zidentyfikowano wówczas następujące zjawiska negatywne:

- dokument wypełniony maszynowo/komputerowo przy jednoczesnym wpisie danych podróznego długopisem;
- wywóz towarów potwierdzony fałszywymi stemplami i pieczęciami, brak rejestracji w systemach granicznych;
- potwierdzanie otrzymania zwrotu kwoty podatku przed dokonaniem faktycznego wywozu towarów;
- dane dotyczące czasu i dnia zakupu uwidocznione na wydruku paragonu z kasy fiskalnej wskazują na brak możliwości jego dokonania w tym czasie (np. zakup dokonany 10 minut przed odprawą a miejsce zakupu oddalone o kilkadziesiąt kilometrów od granicy);
- dokumenty *in blanco* ujawnione podczas kontroli przywózowej;
- zawyżanie wartości towarów ujętych w dokumentach.

Przedstawiając powyższe problemy i ryzyka sformułowano postulat modyfikacji rejestru R30 w sposób umożliwiający działanie analogiczne, jak na zasadach przewidzianych dla AES<sup>13</sup> (dokument wprowadzany elektronicznie do systemu przez sprzedawcę, nadawany przez system numer ewidencyjny, drukowany z kodem systemowym, do sczytania w oddziale celnym granicznym).

W dniu 2 stycznia 2018 r. ww. dane zostały przekazane do Ministerstwa Finansów wraz z informacją o dotychczas podejmowanych działaniach oraz z propozycjami zmian zarówno w systemie R30, jak również zmian legislacyjnych, bezpośrednio związanych z nowymi propozycjami. W ww. piśmie IAS zwróciła m.in. uwagę na:

- brak w obecnym rejestrze towarów danych pozwalających na badanie okazjonalności wywozu,

---

<sup>13</sup> Unijny system automatycznej rejestracji eksportu, do którego dokument wprowadzany jest obowiązkowo przez eksportera. Operacja wywozu, od chwili nadania towaru w wewnętrznym oddziale celnym do potwierdzenia jego wyjazdu w oddziale celnym granicznym, identyfikowana jest przez unikatowy numer, analiza ryzyka prowadzona jest automatycznie, automatycznie również odbywa się wysyłka do eksportera komunikatów o potwierdzeniu wywozu towaru przez Służbę Celno-Skarbową. Każda kolejna operacja na dokumencie jest możliwa do identyfikacji poprzez datę, miejsce i godzinę jej wykonania oraz przez login operatora.

- konieczność rozważenia na poziomie MF wskazania okresów i ilości towarów, które mogłyby być uznawane jako mieszczące się w katalogu dopuszczalnej okazjonalności,

- celowość przyjęcia rozwiązań systemowych, w których dane dokumentu Tax Free wprowadzane byłyby przez przedsiębiorcę,

- potrzebę pozyskania wsparcia informatycznego wynikającą z konieczności badania okazjonalności wynikającej z utrwalonego orzecznictwa WSA i NSA.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1108-1121)

W dniu 11 stycznia 2018 r. Departament Cel Ministerstwa Finansów wystosował zaproszenie, którego przedmiotem były prace nad uszczelnianiem systemu dotyczącego zwrotu podatku VAT w perspektywie zadań urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych. Dnia 24 stycznia 2018 r. Departament Cel MF na spotkaniu roboczym z udziałem przedstawicieli Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, Lublinie, Rzeszowie, Olsztynie oraz w Kielcach przedstawił kompleksowe opracowanie *Zwrot podatku Vat dla podróżnych – zidentyfikowane zagrożenia – analiza rozwiązań – możliwości uszczelnienia systemu przez KAS.*

(akta kontroli str. 1006-1024, 1122-1143)

Zastępca Dyrektora wyjaśnił, iż w związku z ustaleniami podjętymi podczas spotkania, na poziomie Ministerstwa Finansów rozpoczęto intensywne prace m.in. w zakresie przebudowy systemu R30 i jego funkcjonalności w taki sposób, by uwzględniały one w możliwie najszerszy sposób wszystkie zgłoszone postulaty, w tym również postulaty dotyczące systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” zgłaszane przez Urząd Celno – Skarbowy (UCS) lub które były z nim konsultowane. PUCS postulował rozszerzenie i uszczegółowienie pola słownikowego, umożliwiającego automatyczny wybór i wprowadzenie do systemu rodzaju wywożonego towaru.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1144-1172)

Efektom prac zainicjowanych w styczniu 2018 r. było włączenie systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” do projektu PUESC<sup>14</sup>. W dniu 26.06.2019 r. została opracowana wersja 0.5 *Specyfikacji Wymagań systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” – Tax Free*, kończąca etap analityczno-projektowy i stanowiąca podstawę do dostarczenia gotowego do użytkowania systemu informatycznego, spełniającego wyspecyfikowane wymagania.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż wdrożenie elektronicznego obiegu dokumentów w procedurze Tax Free uzależnione jest od zmiany ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług*<sup>15</sup> wraz z aktami wykonawczymi, które nałożą na podmioty obowiązek zgłaszania dokumentów elektronicznych i prowadzenie Rejestru Tax Free oraz określą nowe zasady potwierdzania wyprowadzania towarów z terytorium Unii Europejskiej (UE) na dokumentach Tax Free.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1173-1187)

3) Dyrektor IAS wyjaśnił, iż podejmowane były różnorodne działania w zakresie procedury Tax Free. Organizowano współpracę organów podatkowych i organów celnych, zwracano uwagę podległym naczelnikom urzędów na wykorzystywanie procedury Tax Free do oszustw podatkowych oraz prowadzono działania nadzorcze. Do podległych komórek, urzędów skarbowych i oddziałów celnych kierowane były wytyczne, zalecenia, określono dobre praktyki i ustalano procedury kontrolne. Wypracowane wówczas zasady obowiązują do chwili obecnej. Podejmowano również wspólne działania w obszarze Tax Free.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1188-1207)

<sup>14</sup> Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych

<sup>15</sup> Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, ze zm.

W dniu 22 maja 2017 r. odbyło się spotkanie robocze przedstawicieli IAS oraz PUCS w sprawie podejmowanych działań w obszarze Tax Free. Podczas spotkania zreferowano stanowisko MF w zakresie interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług<sup>16</sup>, w którym podkreślono, iż celem art. 126-130 tej ustawy jest uzyskanie przez podróżnego zwrotu VAT z tytułu wywozu towarów nabytych na terytorium kraju poza terytorium UE w ilościach wskazujących na ich konsumpcyjne, a nie handlowe przeznaczenie. Omówiono problemy dotyczące bieżącej pracy, m.in. w zakresie ograniczonej funkcjonalności systemu R30 oraz przedstawiono pilotażowy projekt, polegający na wprowadzeniu do systemu R30 zastrzeżeń (wg danych podróżnego) obejmujących jednoznaczne przypadki naruszenia warunku niehandlowego charakteru towaru przewożonego w ramach procedury Tax Free. Wskazywane były trudności interpretacyjne, wynikające z braku jednoznacznej definicji pojęcia „ilości handlowe” na potrzeby procedury Tax Free. Zwrócono uwagę na fakt wykorzystywania dokumentów Tax Free w karuzelach podatkowych. Sformułowane na spotkaniu wnioski obejmowały:

- potwierdzenie zasadności działań analitycznych w odniesieniu do podejrzanych podmiotów i wywozów powtarzalnych, skutkiem czego byłoby wprowadzenie stosownych zastrzeżeń do systemu R30,
- wdrożenie efektywnej wymiany informacji pomiędzy jednostkami oraz komórkami organizacyjnymi IAS o podejrzaniach nieprawidłowości w zakresie procedury Tax Free; opracowanie procedur takiej współpracy,
- ustalenie tymczasowej formy wymiany informacji (do czasu opracowania procedur),
- konieczność wprowadzenia zmian legislacyjnych oraz zmian w funkcjonalności systemu R30.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1208-1212)

W dniu 5 lipca 2017 r. odbyła się narada służbowa w sprawie ukierunkowania czynności analityczno-kontrolnych, podziału kompetencji i obowiązków, a także zreferowania już podjętych działań w obszarze Tax Free. Podczas narady powtórzono kwestie omawiane na spotkaniu roboczym w maju 2017 r., wnioskując ponadto o powołanie zespołu roboczego, zadaniem którego byłoby opracowanie procedury wymiany informacji, ich przetwarzania, w celu wyeliminowania wyludzeń podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1213-1216)

Dyrektor IAS<sup>17</sup> powołał *Zespół do wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free*. Do zadań Zespołu należało określenie i wprowadzenie procedury wymiany informacji i ich przetwarzania pomiędzy urzędami skarbowymi a PUCS. Celem działania było wyeliminowanie wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1217-1218, 1219-1224)

Dyrektor IAS<sup>18</sup> wprowadził *instrukcję w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free*. Dokument ten określał sposób, rodzaj i zakres oraz kanały przekazywania informacji, a także wskazywał osoby do kontaktów bezpośrednich we wszystkich zainteresowanych jednostkach, tj. w oddziałach celnych granicznych i urzędach skarbowych województwa podkarpackiego.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1225-1236)

<sup>16</sup> Pismo nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 z dnia 28.02.2017 r.

<sup>17</sup> Zarządzenie Nr 173/2017 z dnia 31 sierpnia 2017 r.

<sup>18</sup> Zarządzenie Nr 21/2018 z 16 stycznia 2018 r.

Dyrektor IAS <sup>19</sup> powołał Zespół do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free. Do podstawowych zadań ww. Zespołu należało:

- identyfikowanie nowych mechanizmów prowadzących do nadużyć podatkowych w zakresie Tax Free, ujawnionych w toku prowadzonych czynności sprawdzających, postępowań kontrolnych i karnych skarbowych;
- pozyskiwanie informacji w zakresie zidentyfikowanych potencjalnych naruszeń związanych z procedurą Tax Free, rekomendowanie i wdrażanie mechanizmów przeciwdziałających;
- zbieranie informacji na temat rozwiązań mogących usprawnić i poprawić jakość prowadzonych czynności weryfikacyjnych w zakresie Tax Free na wszystkich etapach działalności KAS związanych z tą procedurą i ich propagowanie wśród jednostek IAS;
- identyfikowanie słabości legislacyjnych wpływających negatywnie na prowadzenie postępowań weryfikacyjnych i kontrolnych w zakresie Tax Free oraz wnioskowanie o ich zmiany;
- dokonywanie oceny funkcjonowania i obiegu informacji w zakresie regulacji objętych Instrukcją w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free stanowiącą załącznik do zarządzenia Nr 21/2018 Dyrektora IAS 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.

Zespół dokonywał analizy nieprawidłowości zidentyfikowanych na granicy, które zostały przekazane przez oddziały celne do właściwych urzędów skarbowych. Zwracano uwagę na zwiększającą się na terenie woj. podkarpackiego liczbę rejestrujących się podmiotów z udziałem kapitału ukraińskiego, których działalność skoncentrowana jest na sprzedaży dla podróżnych. Wskazywano na duże niebezpieczeństwo wyludzenia zwrotów VAT w procedurze Tax Free. Omawiany był zakres odpowiedzialności sprzedawcy i podróżnego w przypadku stwierdzenia naruszenia przepisów dotyczących procedury Tax Free oraz możliwości stosowania właściwych przepisów kodeksu karnego skarbowego. Jednocześnie zwracano uwagę na kwestie związane z przekazywaniem informacji pierwotnych z urzędów skarbowych woj. podkarpackiego do PUCS. Po analizie zapisów Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, wskazano m.in. na potrzebę wprowadzenia zmian w zarządzeniu Dyrektora IAS w Rzeszowie Nr 21/2018.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1243-1249)

W dniu 13 kwietnia 2018 r. Zastępca Dyrektora IAS podczas telekonferencji z naczelnikami urzędów, omówił problematykę zmniejszenia wywozu towarów w procedurze Tax Free. Podczas narady kierownictwa IAS w Rzeszowie z naczelnikami podległych urzędów w dniu 18 stycznia 2019 r., jeden z bloków tematycznych poświęcono omówieniu efektów pracy Zespołu do wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, powołanego zarządzeniem Dyrektora IAS w sierpniu 2017 r. oraz zasad funkcjonowania Zespołu do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, powołanego zarządzeniem Dyrektora IAS w styczniu 2018 r.<sup>20</sup>, w szczególności w zakresie usprawnienia komunikacji

<sup>19</sup> Zarządzenie Nr 30/2018 z 24 stycznia 2018 r.

<sup>20</sup> Zmienionego Zarządzeniami Nr 300/2018 oraz 24/2019

pomiędzy oddziałami celnymi, urzędami skarbowymi, a Działem Spraw Ogólnych, Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości PUCS w Przemyślu.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1250, 1251-1252)

Działając w celu zwiększenia nadzoru nad obszarem związanym ze zwrotami VAT, Dyrektor IAS<sup>21</sup> powołał Zespół ds. analizy, weryfikacji oraz realizacji zwrotów podatku od towarów i usług. Do zadań Zespołu należał nadzór nad realizacją zwrotów podatku od towarów i usług w urzędach skarbowych województwa podkarpackiego, w szczególności:

- monitorowanie działań podejmowanych w urzędach skarbowych województwa podkarpackiego w celu weryfikacji zwrotów podatku od towarów i usług, zapewniających prawidłową ocenę zasadności zwrotów;
- rozstrzyganie w wytypowanych przypadkach o charakterze niezbędnych działań analitycznych i proceduralnych, jakie należy podjąć w celu prawidłowej weryfikacji i realizacji zwrotu podatku od towarów i usług;
- monitorowanie wstrzymywania zwrotów podatku o towarów i usług;
- analiza deklarowanych zwrotów podatku od towarów i usług w kontekście realizowanych przez podatników poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej dostaw i usług, deklarowanych jako podstawa zwrotów;
- opracowanie zasad współpracy naczelników urzędów skarbowych województwa podkarpackiego i NPUCS<sup>22</sup> w zakresie weryfikacji prawidłowości zwrotów podatku od towarów i usług oraz podejmowanie innych działań w obszarze administrowania zwrotami podatku od towarów i usług.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1253-1256)

W celu wzrostu dochodów budżetowych i zmniejszenia zaległości wymagalnych, zarządzeniem nr 39/2019 z dnia 15 lutego 2019 r. zmienionym zarządzeniem z 24 maja 2019 r. nr 110/2019, Dyrektor IAS<sup>23</sup> powołał Zespół do spraw monitorowania realizacji dochodów budżetowych.

Do zadań Zespołu należało w szczególności monitorowanie i nadzór nad realizacją przez podległe urzędy skarbowe oraz PUCS dochodów budżetowych pobieranych bezpośrednio oraz w systemie scentralizowanym, poprzez monitorowanie i nadzór nad m. in. realizacją oraz intensyfikacją działań kontrolnych oraz prowadzonych w ramach czynności sprawdzających, oraz prawidłowością działań podejmowanych w celu weryfikacji zwrotów podatku od towarów i usług, zapewniających prawidłową ocenę zasadności zwrotów. Zespół poddawał analizie wysokości zwrotów nadwyżki podatku VAT, badając podstawy występowania zwrotu bezpośredniego. W kwietniu 2019 r. sporządzono analizę dot. sprzedaży opodatkowanej 0% (w tym Tax Free) lub niepodlegającej opodatkowaniu na terytorium RP, a skutkującej powstaniem zwrotów. Porównaniu na podstawie danych z hurtowni danych SPR poddano 8 miesięcy (od lipca 2017 r. do lutego 2018 r.) w odniesieniu do 7 miesięcy (od lipca 2018 r. do stycznia 2019 r.).

(akta kontroli str. 1006-1024, 1257-1259, 1260, 1261-1283)

W dniu 12 marca 2019 r., podczas narady kierownictwa IAS w Rzeszowie z naczelnikami podległych urzędów, omówione zostały prace Zespołu do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

W dniu 6 czerwca 2019 r., kierownictwo IAS w Rzeszowie omówiło z naczelnikami podległych urzędów wyniki prac Zespołu do identyfikacji i przeciwdziałania

<sup>21</sup> Zarządzenie Nr 273/2018 z dnia 19 listopada 2018 r., zmienione Zarządzeniem Nr 21/2019 z 29 stycznia 2019 r.

<sup>22</sup> Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego (od 1 marca 2017 r.)

<sup>23</sup> Zarządzenie Nr 39/2019 z dnia 15 lutego 2019 r., zmienione Zarządzeniem Nr 110/2019 z 24 maja 2019 r.

nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyludzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

W dniu 26 czerwca 2019 r. podczas narady kierowników komórek ds. kontroli omówiono wyniki kontroli oraz wybrane zagadnienia dotyczące funkcjonalności rejestru R30 ze szczególnym uwzględnieniem ZAOiL<sup>24</sup>. Wskazano m.in. na konieczność współpracy pomiędzy US i PUCS w zakresie przekazywania informacji sygnałnych oraz wszelkiego rodzaju informacji uzyskanych podczas prowadzonych czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, również w zakresie dokumentów Tax Free, które mogłyby się przyczynić do szybszego zidentyfikowania i wykrycia oszustw podatkowych w tym na etapie czynności operacyjno-śledczych.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1284-1286, 1287-1414)

4) Odnosząc się do kwestii skali wykorzystywania procedury Tax Free do wywozu poza obszar celny UE towarów o przeznaczeniu handlowym (zarówno jednorazowo, jak i w sposób częstotliwy) oraz skali oszustw karuzelowych z wykorzystaniem tej procedury Dyrektor IAS wyjaśnił, że w okresie od 01.03.2017 r. do 23.09.2019 r. na wszystkich przejściach granicznych podległych IAS w Rzeszowie anulowano 10.053 dokumenty Tax Free, z czego 115 z powodu przedstawienia towaru w ilościach handlowych.

Wywóz rozdrobniony i częstotliwy został określony na podstawie danych z rejestru R30.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż pełna ocena skali zjawiska polegającego na wywozie poza obszar celny UE towarów o przeznaczeniu handlowym jest utrudniona ze względu na konstrukcję rejestru R30, który nie jest 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.).

Składający wyjaśnienia stwierdził, że w rejestrze znajdują swoje odzwierciedlenie jedynie te przypadki, w których do ujawnienia nieprawidłowości doszło po rejestracji i ostemplowaniu dokumentu, w wyniku czynności kontrolnych, realizowanych przez funkcjonariuszy grupy rewizyjnej.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1025-1059, 1144-1172, 1415-1427, 1428-1440)

Na potrzeby kontroli NIK, PUCS w Przemysłu uzyskał z Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku zestawienie 30 podróżnych, dla których suma wartości dokumentów Tax Free, zarejestrowanych<sup>25</sup> w systemie *Zwrot VAT dla Podróżnych* w okresie 2017 r.-2019 r. (I półrocze), była największa. Łączna wartość tych dokumentów wynosiła 56.523,9 tys. zł, z czego dla poszczególnych podróżnych – od 1.640,4 tys. zł do 2.409,4 tys. zł (średnio 1.884,1 tys. zł). Różna była liczba przedstawionych przez nich w tym okresie rachunków Tax Free – od 298 do 932 – oraz ich średnia wartość jednostkowa: od 2 tys. zł do 6,8 tys. zł. Minimalna wartość rachunku wynosiła 200 zł, a maksymalna 59,7 tys. zł.

W ramach prac Zespołu ds. Tax Free, powołanego Zarządzeniem Dyrektora IAS w Rzeszowie Nr 30/2018, podjęto inicjatywę skierowania zastrzeżeń oraz przeprowadzenia dalszych czynności kontrolnych lub sprawdzających wobec podmiotów posiadających siedzibę w wirtualnych biurach. W wyniku czynności analitycznych przeprowadzonych w IAS w Rzeszowie, wytypowano podmioty posiadające siedzibę w wirtualnych biurach i korzystające jednocześnie z systemu Tax Free. W ramach działań ukierunkowanych na zapobieganie nieprawidłowościom

<sup>24</sup> System Archiwum Odpraw i Legitymowań ZSE6 (ZAOiL).

<sup>25</sup> Przez OC pozostające we właściwości PUCS.

w stosowaniu systemu zwrotu VAT, dane wytypowanych podmiotów przekazano do Naczelnika PUCS, celem wprowadzenia do rejestru R30 zastrzeżeń systemowych dotyczących kontroli pod kątem ilości oraz tożsamości przedstawianych na granicy towarów. Jednocześnie właściwe urzędy skarbowe powiadamiane były o konieczności objęcia wskazanych podmiotów monitoringiem w zakresie sprzedaży, miejsc prowadzenia działalności gospodarczej (właściwe oznaczenie miejsca sprzedaży), a także miejsca instalacji kas fiskalnych oraz ich oznaczenia i przemieszczania.

Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące potwierdzania wywozu towarów na dokumencie Tax Free zostało przez Dyrektora IAS w Rzeszowie przekazane wszystkim podległym urządnom skarbowym.

(akta kontroli str. 1006-1024, 1441-1445)

Prawidłowość stosowania procedury szczególnej Tax Free, jako jeden z elementów rozliczeń podatku od towarów i usług była weryfikowana w ramach kontroli w zakresie rzetelności rozliczenia tego podatku oraz przy kontroli zasadności zwrotów nadwyżki podatku naliczonego. Skala wyludzeń związana z procedurą Tax Free jest ściśle powiązana z oszustwami w podatku od towarów i usług.

Oszustwa związane z rozliczeniami w podatku od towarów i usług niepozostające w związku z procedurą Tax Free, znacząco przeważają w ustaleniach dokonanych w kontrolach podatkowych, celno-skarbowych i czynnościach sprawdzających.

Wartość zakwestionowanych w kontroli dokumentów Tax Free wynosiła:

- w okresie od 1.03 do 31.12.2017 r. - 7.825 tys. zł, co stanowiło 7,04% wartości uszczupień w podatku VAT ogółem (111.105 tys. zł);

- w roku 2018 - 14.918 tys. zł, co stanowiło 8,15% wartości uszczupień w podatku VAT ogółem (183 tys. zł);

- w I półroczu 2019 r. - 5.494 tys. zł, co stanowiło 7,63% wartości uszczupień w podatku VAT ogółem (71.984 tys. zł).

Wartość zakwestionowanych w trakcie czynności sprawdzających dokumentów Tax Free wynosiła:

- w okresie od 1.03 do 31.12.2017 r. - 270 tys. zł, co stanowiło 2,18% wartości uszczupień w podatku VAT ogółem (12.368 tys. zł);

- w roku 2018 - 0,0 zł; wartości uszczupień w podatku VAT ogółem wynosiła 37.360 tys. zł;

- w I półroczu 2019 r. - 524 zł, co stanowiło 0,0% wartości uszczupień w podatku VAT ogółem (29.697 tys. zł).

(akta kontroli str. 1006-1024)

## 2.2.

W ramach nadzoru nad kontrolą celno-skarbową<sup>26</sup>, DIAS pismem z dnia 8 maja 2017 r. polecił NPUCS zintensyfikowanie kontroli na granicach zewnętrznych oraz podjęcie wzmożonych działań kontrolnych w oddziałach celnych, w tym w procedurze Tax Free. Ponadto DIAS pismem z dnia 16 października 2017 r. polecił NPUCS utrzymanie w IV kwartale 2017 r. podwyższonego poziomu kontroli towarów zgłaszanych w ramach procedury Tax Free. Natomiast pismem z 3 stycznia 2018 r. polecił NPUCS kontynuowanie w 2018 r. działań kontrolnych ukierunkowanych na rozpoznawanie i zwalczanie nieprawidłowości w zakresie zwrotu VAT dla podróżnych na przejściach granicznych.

1)

Odnosnie wydawania przez Dyrektora IAS w Rzeszowie wytycznych, określających standardy działania funkcjonariuszy w pg ustalono, iż w zakresie:

<sup>26</sup> W związku z pismem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2017 r., znak: CP.892.65.2017, którym nakazano zintensyfikowanie kontroli na granicach zewnętrznych.

- *jednolitego sposobu oceny jednorazowo wywożonego towaru pod kątem stwierdzenia, czy jego ilość i rodzaj nie wskazują na jego handlowe przeznaczenie (takie przeznaczenie wyklucza możliwość wywozu towaru w ramach procedury Tax Free), oraz*

- *jednolitego sposobu oceny danych historycznych dotyczących częstotliwości wywozu przez danego podróżnego pod kątem stwierdzenia, czy ilość i rodzaj towaru, a także częstotliwość wywozu nosi znamiona działalności handlowej (ocena okazjonalności towaru).*

Dyrektor IAS nie wydawał Naczelnikowi PUCS wytycznych w wyżej wskazanych zakresach.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż przyczyną takiego stanu rzeczy był brak jednolitej wykładni prawa oraz utrwalonej linii orzeczniczej, która pozwoliłaby na sformułowanie i polecenie stosowania jednolitego sposobu oceny przesłanek ilości handlowej i okazjonalnego wywozu towarów w ramach Tax Free. Zarówno „ilość handlowa”, jak i „okazjonalność” oraz „bagaż osobisty podróżnego” są pojęciami zdefiniowanymi w przepisach prawa w sposób nieostry. Niezbędne jest jednolite stosowanie wykładni właściwych przepisów na obszarze całego kraju. Tylko takie rozwiązanie pozwoli na skuteczne egzekwowanie obowiązków sprzedawców i podróżnych w obszarze Tax Free. Problem został zgłoszony do Ministerstwa Finansów i stał się przedmiotem prac zespołu problemowego, działającego w obszarze Tax Free.

- *jednolitego sposobu przeprowadzania kontroli towaru pod kątem zgodności jego ilości i wartości z przedstawianymi dokumentami z uwzględnieniem weryfikacji ładowności pojazdu, którym dany towar jest przewożony.*

Dyrektor IAS nie wydawał Naczelnikowi PUCS wytycznych w wyżej wskazanym zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż brak konieczności wydawania tego rodzaju wytycznych wynika z faktu uregulowania kwestii w instrukcjach stanowiskowych na poziomie oddziałów celnych. Zostały one dostosowane do specyfiki ruchu Tax Free obsługiwanego w danym oddziale celnym (kolejowym, lotniczym, drogowym). Udzielający wyjaśnienie wskazuje przy tym, że w drogowych przejściach granicznych ocena ładowności środka transportu oraz jego rozmiarów w stosunku do ilości i rodzaju zgłaszanego towaru jest jedną z podstawowych przesłanek analizy ryzyka.

- *jednolitego sposobu weryfikacji, czy podróżny dokonujący wywozu towaru w ramach procedury Tax Free legitymuje się Kartą Stałego Pobytu w Polsce, paszportem dyplomatycznym lub podwójnym obywatelstwem, co wyklucza możliwość potwierdzenia wywozu towarów w ramach Tax Free.*

Dyrektor IAS nie wydawał NPUCS wytycznych w wyżej wskazanym zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż przyczyną takiego stanu rzeczy jest fakt, że zagadnienie, o którym mowa w przedmiotowych wytycznych pozostaje w zakresie analizy własnej funkcjonariusza i jest tylko jedną z wielu przesłanek, na które należy zwrócić uwagę przed potwierdzeniem wywozu towaru na dokumencie Tax Free. Jest zatem elementem analizy ryzyka, a obowiązek jej przeprowadzenia ustalają instrukcje stanowiskowe. Co do zasady, w drogowych przejściach granicznych kontrola adnotacji dokonanych w paszporcie podróżnego przez Straż Graniczną jest jedną z podstawowych przesłanek analizy ryzyka. W przypadku braku stempla potwierdzającego wyjazd z Polski, funkcjonariusz analizuje, jaki rodzaj dokumentu został przedstawiony do kontroli granicznej oraz czy był to taki dokument, który pozwala jednoznacznie potwierdzić stałe miejsce zamieszkania podróżnego poza UE.

- *jednolitych przesłanek dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free oraz oceny sytuacji nieskutkujących odmową potwierdzenia wywozu towarów.*

Dyrektor IAS nie wydawał NPUCS wytycznych w wyżej wskazanym zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż powyższe wynika m.in. z faktu, iż jednolite przesłanki dokonywania odmowy zostały zawarte w instrukcjach stanowiskowych, natomiast ocena sytuacji nieskutkujących odmową pozostaje w zakresie analizy własnej funkcjonariusza i jest działaniem wynikającym ze skutecznego jej przeprowadzenia przed potwierdzeniem wywozu towaru na dokumencie Tax Free.

Dodatkowo udzielający wyjaśnień stwierdził, że instrukcje stanowiskowe odnoszą się do podstawowych przesłanek odmowy potwierdzenia wywozu, takich jak niezgodność danych, całkowity brak towaru lub błędy formalne. Możliwa ilość przesłanek dokonywania odmowy oraz kombinacje ich występowania powodują ograniczone możliwości jednolitego, wiążącego ich skatalogowania. W ocenie Dyrektora IAS w Rzeszowie, stworzenie takiego katalogu może wpłynąć negatywnie na rodzaj i zakres analizy własnej funkcjonariusza, która mogłaby w takim przypadku zostać ograniczona do kontroli faktu wystąpienia bądź braku konkretnych, ustalonych przesłanek, przy jednoczesnym braku reakcji na niespotykane dotąd zjawiska.

*- jednolitego na wszystkich pg sposobu dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free (tj. czy odmowa powinna być odnotowana na dokumencie Tax Free przedstawionym funkcjonariuszowi, czy też w formie odrębnego dokumentu wręczanego podróżnemu).*

Dyrektor IAS nie formułował wytycznych do Naczelnika PUCS w ww. zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż przyczyną takiego stanu rzeczy jest uregulowanie przedmiotowego zagadnienia na poziomie oddziałów celnych, w instrukcjach stanowiskowych lub odrębnych poleceniach. Zostały one dostosowane do specyfiki ruchu Tax Free obsługiwanego w danym oddziale celnym (kolejowym, lotniczym, drogowym). Odmowa oraz jej przyczyna zostają odnotowane na dokumencie Tax Free w polu „uwagi”. Dokument oryginalny zwracany jest podróżnemu, a w oddziale celnym pozostaje jego kopia wraz z notatką służbową funkcjonariusza dokonującego odmowy.

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

Dyrektor IAS wydał wytyczne w przedmiotowym zakresie. Zarządzeniem<sup>27</sup> wprowadził instrukcję w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free.

W okresie od 16 stycznia 2018 r. do 15 listopada 2019 r. oddziały celne, korzystając z wyżej wskazanej procedury, zgłosiły do urzędów skarbowych 17 przypadków podejrzeń nieracjonalnego zawyżenia wartości towaru.

W siedmiu przypadkach z US sprawy przekazano poza właściwość miejscową IAS w Rzeszowie i brak jest danych o dalszych działaniach. Cztery postępowania są w toku, prowadzone przez US Sanok (1), US Przemysł (2) i Podkarpacki US w Rzeszowie (1). W jednym przypadku, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego w US stwierdzono zaniżenie podatku należnego na kwotę 942 zł. W kolejnym przypadku, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego w US, wezwano podatnika do złożenia wyjaśnień, przyjęto te wyjaśnienia, a strona dokonała korekty. W dwóch przypadkach, po przeprowadzeniu czynności analitycznych w US, zaplanowano kontrolę w podmiocie na I kw. 2020 r. W dwóch przypadkach, po przeprowadzeniu czynności analitycznych przez US, nie stwierdzono nieprawidłowości.

---

<sup>27</sup> nr 21/2018 z 16 stycznia 2018 r.

- *jednolitego sposobu raportowania na temat stwierdzenia przypadków braku towaru (powyżej określonej wartości) wykazanego w dokumentach Tax Free przedstawianych przez podróżnego w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free.*

Dyrektor IAS wydał NPUCS wytyczne w formie aktu prawa wewnętrznego. Odnośnie powyższych wytycznych ma zastosowanie § 3 ust. 1 pkt 3 Instrukcji, stanowiącej załącznik do ww. zarządzenia z 16 stycznia 2018 r. Zgodnie z ww. uregulowaniem, przekazywane przez OC komunikaty dotyczą „stwierdzonego w wyniku kontroli całkowitego lub częściowego braku towaru (dotyczy towaru o wartości powyżej 5 tys. zł)”.

W okresie od 16 stycznia 2018 r. do 15 listopada 2019 r. oddziały celne, korzystając z wyżej wskazanej procedury, zgłosiły do urzędów skarbowych 32 przypadki stwierdzenia w toku kontroli częściowego lub całkowitego braku towaru. W 16 przypadkach z US sprawy przekazano poza właściwość miejscową IAS w Rzeszowie i brak jest danych o dalszych działaniach. Jedenaście postępowań jest w toku i są prowadzone przez US Przemyśl (7), US Ustrzyki Dolne (1), US Dębica (1) i Podkarpacki US w Rzeszowie (2). W dwóch przypadkach, po przeprowadzeniu czynności analitycznych w US stwierdzono, że podatnik jest podmiotem zagranicznym i nie podejmowano dalszych działań. W trzech przypadkach, po przeprowadzeniu czynności analitycznych przez US nie stwierdzono nieprawidłowości.

- *jednolitego sposobu raportowania na temat występowania dokumentów Tax Free wystawionych in blanco*

Dyrektor IAS wydał Naczelnikowi PUCS wytyczne w formie aktu prawa wewnętrznego. Odnośnie powyższych wytycznych ma zastosowanie § 3 ust. 1 pkt 1 Instrukcji do ww. zarządzenia z 16 stycznia 2018 r. Zgodnie z ww. uregulowaniem, przekazywane przez OC komunikaty dotyczą „ujawnionych w trakcie kontroli dokumentów wystawionych „in blanco” tj. dokument Tax Free potwierdzony przez sprzedającego bez wypełnionych danych dotyczących podróżnego”.

W okresie od 16 stycznia 2018 r. do 15 listopada 2019 r. oddziały celne, korzystając z wyżej wskazanej procedury, zgłosiły do urzędów skarbowych 7 przypadków stwierdzenia w trakcie kontroli dokumentów wystawionych in blanco. W dwóch przypadkach sprawy przekazano z US poza właściwość miejscową IAS w Rzeszowie i brak jest danych o dalszych działaniach. W pięciu przypadkach przeprowadzono czynności analityczne, w wyniku których:

- w Podkarpackim US stwierdzono brak nieprawidłowości i jednocześnie postanowiono monitorować dokumenty wystawiane przez podatnika (4),
- w US w Przemyślu stwierdzono brak wpływu ujawnionych dokumentów in blanco na wysokość zwrotu podatku VAT i nie podejmowano dalszych działań (1).

- *minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w procesie obsługi dokumentów Tax Free przez funkcjonariuszy SCS (np. objęcie stanowisk rejestracji dokumentów i kontroli towarów monitoringiem wizyjnym, oddzielenie zadania polegającego na rejestracji dokumentów od kontroli fizycznej towarów).*

Dyrektor IAS nie wydawał NPUCS wytycznych w wyżej wskazanym zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśnił, iż brak konieczności wydawania tego rodzaju wytycznych wynikał z faktu uregulowania kwestii, o której mowa w przedmiotowych wytycznych, na poziomie oddziałów celnych, w instrukcjach stanowiskowych lub poleceniach ich kierowników. Zostały one dostosowane do specyfiki ruchu Tax Free obsługiwanego w danym oddziale celnym (kolejowym, lotniczym, drogowym). Co do zasady, we wszystkich przejściach granicznych funkcjonuje rozdzielenie zadań rejestracji dokumentów i fizycznej kontroli towarów i środków przewozowych w obszarze ruchu Tax Free.

Udzielający wyjaśnień podał również, iż kwestia monitoringu wizyjnego nie była rozpatrywana w sposób szczególny z uwagi na fakt, że we wszystkich przejściach granicznych funkcjonuje System Cyfrowej Telewizji Dozorowej (SCTD). Kamery znajdują się we wszystkich miejscach, które zostały wskazane jako newralgicznie z punktu widzenia bezpieczeństwa i organizacji ruchu na przejściu. Podgląd do SCTD posiada w czasie rzeczywistym m.in. kierownik zmiany w oddziale celnym.

Poza wyżej wskazanymi kwestiami, podstawowym narzędziem minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w procesie obsługi dokumentów Tax Free jest losowy przydział stanowisk. Przed rozpoczęciem służby moduł losowania w Elektronicznej Książce Służby, automatycznie i bez udziału operatora (kierownika zmiany), przydziela funkcjonariuszy na konkretne stanowiska pracy.

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

Dział Zarządzania Ryzykiem IAS w Rzeszowie zalecił NPUCS<sup>28</sup> ustalenie progu kontroli losowej w obszarze Tax Free dla oddziałów granicznych na poziomie 3%. Ponadto Dyrektor przekazał na poziom PUCS w Przemysłu polecenie Szefa KAS dotyczące podjęcia wzmoczonych działań kontrolnych w przejściach granicznych. W dniu 12 czerwca 2018 r., na podstawie prowadzonych analiz w PUCS, ustalono poziom referencyjny kontroli towaru wywożonego za dokumentami Tax Free na minimum 19,9%. W Oddziale Celnym Kolejowym Przemysł-Medyka oraz w Oddziale Celnym Port Lotniczy Rzeszów-Jasionka, ze względu na specyfikę ruchu, kontrolą objęto 100% towarów wywożonych przez podróżnych w ramach Tax Free.

(akta kontroli str. 1460-1467)

2) W okresie od 27 marca do 28 kwietnia 2017 r. IAS przeprowadziła w PUCS – Oddział Celny w Krościenku kontrolę w zakresie prawidłowości sprawowania kontroli celno-skarbowej towarów wywożonych w ramach Tax Free. Okres objęty kontrolą stanowiły wybrane okresy w latach 2016 i 2017. Kontrola została przeprowadzona na podstawie art. 6 ust. 5 pkt 2, w związku z art. 11 i 14-50 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej<sup>29</sup>. Przeprowadzenie kontroli było ujęte w planie kontroli wewnętrznych IAS na 2017 r.

Naczelnikowi PUCS zostały przekazane wnioski i zalecenia pokontrolne dotyczące:

- przedstawienia w trakcie szkoleń wewnętrznych prowadzonych w OC w Krościenku ustaleń kontroli i omówienia jej wyników;
- w związku ze zmianami organizacyjnymi wynikającymi z wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz stanowiskiem Ministerstwa Finansów<sup>30</sup> oraz Komunikatem dot. prawidłowego stosowania przepisów w ramach Tax Free - dokonania przeglądu i oceny obowiązujących w OC w Krościenku i pozostałych oddziałach granicznych regulacji wewnętrznych pod kątem ich zgodności nomenklaturowej oraz aktualności przyjętych trybów postępowania z towarami wywożonymi w ramach systemu Tax Free;
- dokonania przeglądu oraz oceny obowiązujących w OC w Krościenku regulacji wewnętrznych pod kątem ich zgodności, aktualności i skuteczności, w szczególności w porównaniu do rozwiązań funkcjonujących w innych podległych granicznych oddziałach celnych, celem wypracowania podobnych trybów i standardów kontrolnych;
- objęcia wzmoczoną kontrolą używanych części samochodowych, wykazywanych w dokumentach Tax Free jako towary nowo zakupione, poprzez wprowadzenie odpowiednich profili ryzyka we wszystkich podległych drogowych przejściach granicznych;

<sup>28</sup> Pismo z dnia 25.08.2017 r., znak: 1801-ICR.4022.545.2017

<sup>29</sup> Dz. U. Nr 185, poz. 1092, ze zm.

<sup>30</sup> Pismo nr CP5.892.94.2016.BDDF.98 z dnia 28.02.2017 r.

- w celu podniesienia skuteczności kontroli towarów wywożonych w systemie Tax Free, rozważenia w OC w Krościenku potrzeby opracowania i wprowadzenia lokalnych profili ryzyka uwzględniającego specyfikę przejścia granicznego.

W ramach oceny stanu faktycznego zauważono, iż wartości jednostkowe dokumentów Tax Free mogą świadczyć o tym, iż podróżnym znane są obowiązujące w OC regulacje dotyczące wartościowych kryteriów typowania towarów do kontroli. Przeprowadzona analiza podróżnych oraz podmiotów wystawiających dokumenty Tax Free wykazała zaś, że obrót towarów w ramach tej procedury został zdominowany przez kilka firm „obsługiwanych” przez określoną grupę podróżnych.

(akta kontroli str. 1446-1459, 1468-1489)

W związku z zaleceniami pokontrolnymi, NPUCS wydał polecenia, w wyniku których podjęte zostały działania zmierzające do realizacji wniosków.

(akta kontroli str. 1490-1491)

W okresie objętym kontrolą, komórka kontroli wewnętrznej IAS podejmowała czynności sprawdzające w granicznych oddziałach celnych w Medyce, Korczowej, Budomierzu i Krościenku zakończone sprawozdaniem z czynności sprawdzających z dnia 24.07.2017 r. W ramach tych czynności, poza działaniami podejmowanymi bezpośrednio w oddziałach celnych, wystąpiono do wszystkich naczelników urzędów skarbowych w województwie podkarpackim o przekazanie informacji o nieprawidłowościach w funkcjonowaniu systemu Tax Free. Podjęte czynności sprawdzające dotyczyły głównie elementu procedury Tax Free, tj. odręcznego wpisywania danych podróżnych do papierowego dokumentu Tax Free przez nieuprawnione osoby oraz ewentualnego dopisywania – rejestrowania innych dokumentów Tax Free przez funkcjonariuszy celnych, a następnie Służby Celno-Skarbowej do systemu „Zwrot Vat dla podróżnych” – R30.

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono przypadków dopisywania dokumentów Tax Free przez funkcjonariuszy celnych do systemu R30. Stwierdzono natomiast występowanie dużej ilości dokumentów wystawianych „in blanco”, z odręcznie dopisywanymi przez podróżnych danymi kupującego.

W obszarze zakupu, dokumentowania i wywozu towarów na podstawie dokumentów Tax Free zaobserwowano szereg nieprawidłowości związanych z nierespektowaniem przez podróżnych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz umowy o małym ruchu granicznym. Zidentyfikowana została metoda działania zorganizowanych grup podróżnych, która polegała na zaopatrywaniu ich w towar, zbywany przez osoby lub firmy np. na pobliskich bazarach, magazynach, prywatnych posesjach. Stwierdzono, iż dane podróżnych z tzw. małego ruchu granicznego uzupełniane były odręcznie w dokumentach Tax Free, na podstawie których towar w granicach norm ilościowych i wartościowych był wywożony. Stwierdzono, iż jeden podróżny posiadał od kilku do kilkunastu dokumentów Tax Free. Natomiast w jednym samochodzie podróżowało kilka osób przewożących towar o wartości do 100 tys. zł.

Ustalenia w ramach czynności sprawdzających potwierdziły informacje z urzędów skarbowych, iż rodzaj asortymentu, jego ilość, duża wartość sprzedawanego towaru w oparciu o dokumenty Tax Free oraz powtarzalność grup podróżnych dokonujących zakupów świadczy o handlowym charakterze obrotu towaru. W kontroli stwierdzono również przypadki wywozu w ramach procedury Tax Free towaru, który podlega ograniczeniom wywozie i wydaniu pozwolenia (proszek tytanu).

(akta kontroli str. 1446-1459, 1492-1532)

W okresie objętym kontrolą, zespoły kontrolne Referatu Kontroli Wewnętrznej IAS prowadziły kontrole oddziałów celnych granicznych w ramach nadzorów specjalnych. Dotyczyły one prawidłowości wykonywania czynności służbowych na stanowiskach Tax Free.

W okresie od 29 marca 2017 r. do 19 czerwca 2019 r. przeprowadzono łącznie 30 kontroli, z tego 5 kontroli zakończonych zostało wynikiem pozytywnym, 20 – z wynikiem negatywnym oraz 5 – z wynikiem negatywnym z uwagami.

Stwierdzone w czasie kontroli nieprawidłowości dotyczyły wywozu towaru w ilościach wskazujących na cele handlowe, brak towaru zadeklarowanego w dokumentach Tax Free, wywóz towaru używanego, ujawnienie dokumentów Tax Free „in blanco”.

(akta kontroli str. 1446-1459, 1533-1606)

Analiza dokumentacji IAS z przeprowadzonych kontroli wewnętrznych, pod względem podejmowanych w trakcie tych kontroli przez funkcjonariuszy czynności kontrolnych polegających na weryfikacji, sprawdzeniu i badaniu wykazała, iż w zakresie:

- *zapewnienia stosowania podczas odprawy podróżnych wywożących towary w ramach procedury Tax Free zasady „dwóch par oczu”, tj. oddzielenie rejestracji dokumentów Tax Free (rejestrator) od kontroli fizycznej towarów (rewizor). Stosowanie zasady „dwóch par oczu” było przedmiotem oględzin w OC, w ramach prowadzonych nadzorów specjalnych. Zespoły kontrolne dokonywały kontroli prawidłowości organizacji pracy, gdzie jednym z elementów jest niezależne prowadzenie czynności przez funkcjonariuszy celnych, tj. rejestratora dokumentów oraz rewidenta towarów,*
- *prawidłowości wprowadzania do systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” dokumentów Tax Free przedstawianych do odprawy przez podróżnych, oraz*
- *ogłędzin, wykonywanych przez funkcjonariuszy czynności polegających na rejestracji dokumentów Tax Free i przeprowadzaniu fizycznej kontroli wywożonych towarów.*

Powyższe były przedmiotem czynności kontrolnych/sprawdzających w czterech OC drogowych, których wyniki zostały przedstawione w sprawozdaniu z 24 lipca 2017 r. W szczególności dotyczyły potwierdzania dokumentów Tax Free, w których dane podróżnego były dopisywane pismem ręcznym. Podczas oględzin stanowisk Tax Free na pg przeprowadzono czynności kontrolne dotyczące prawidłowości rejestracji dokumentów Tax Free do rejestru R30 przez funkcjonariuszy celno-skarbowych (również pod kątem możliwości dopisania przez funkcjonariusza dokumentu podróżnemu bez jego wiedzy).

Kontrole w powyższym zakresie przeprowadzane były na bieżąco przez kontrolerów podczas realizowania nadzorów specjalnych w oddziałach celnych granicznych na stanowiskach związanych z obsługą dokumentów Tax Free.

- *przeprowadzania przez funkcjonariuszy kontroli w każdym przypadku automatycznego wskazania przez system „Zwrot VAT dla podróżnych” konieczności sprawdzenia towaru.*

Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej IAS w Rzeszowie wyjaśnił, iż w wyniku przeprowadzonych od marca 2017 r. do chwili obecnej przez funkcjonariuszy kontroli wewnętrznej nadzorów specjalnych nie stwierdzono przypadków, aby funkcjonariusz oddziału celnego zobowiązany do przeprowadzenia kontroli w wyniku realizacji zastrzeżenia systemowego, takiej kontroli nie przeprowadził. Weryfikacja i potwierdzenie wykonania kontroli przez funkcjonariusza wynikające z systemowego wskazania możliwa jest tylko w trakcie fizycznej obecności kontrolujących na stanowisku kontroli dokumentów Tax Free. Oparcie się tylko na zapisach systemowych nie jest wystarczające, gdyż nie uwzględnia ryzyka związanego z rzetelnością przeprowadzonej kontroli przez konkretnego

funkcjonariusza.

- *dotrzymania minimalnego progu kontroli wywożonych towarów w ramach procedury Tax Free.*

W powyższym zakresie kontrole wewnętrzne nie były przeprowadzane.

Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej IAS w Rzeszowie wyjaśnił, iż komórka kontroli wewnętrznej IAS w Rzeszowie nie otrzymywała informacji o występowaniu nieprawidłowości w tym obszarze.

- *stosowania się przez funkcjonariuszy do wewnętrznych regulacji dotyczących prowadzenia fizycznej kontroli towarów powyżej określonej wartości minimalnej.*

W trakcie kontroli w OC w Krościenku dokonano sprawdzenia realizacji Polecenia Dyrektora IC w Przemyślu<sup>31</sup> wprowadzającego obowiązek objęcia kontrolą wszystkich dokumentów Tax Free, o wartości jednostkowej powyżej 50 tys. zł. W kontroli nie stwierdzono, aby w OC w Krościenku nie przeprowadzano kontroli dokumentów Tax Free o wartości jednostkowej powyżej 50 tys. zł.

Sprawdzono również realizację Polecenia Kierownika OC w Krościenku<sup>32</sup> kierowanego do kierowników zmian, przypominające o realizacji polecenia Kierownika OC w Krościenku, nr 11/2015 z dnia 31.07.2015 r., regulującego niektóre zasady odpraw ruchu towarowego oraz obsługi Tax Free w OC w Krościenku, w szczególności dotyczące objęcia rewizją towarów, dla których wartość dokumentu przekracza 10 tys. zł. Dokonano analizy systemowej rejestru R30 za I kwartał 2017 r. Nieprawidłowości nie stwierdzono.

Dokonano sprawdzenia realizacji zapisu ww. Polecenia nr 11/2015 dotyczącego zakresu obowiązku powiadamiania kierownika zmiany przez funkcjonariuszy o przypadkach wywozu towarów wrażliwych, których wartość w jednym środku transportu przekracza 20 tys. zł. Ustalono, iż przekazywanie tych informacji odbywało się ustnie. Kierownik zmiany po przeprowadzonej analizie decydował o skierowaniu przesyłki do kontroli bądź odstąpienia od niej. Z powyższych czynności nie była sporządzana dokumentacja pisemna.

- *dokonywania przez funkcjonariuszy-kierowników zmian „kontroli powtórnych” wywożonego towaru (weryfikacja prawidłowości dokonania kontroli towaru przez funkcjonariusza dokonującego odprawy)<sup>33</sup> oraz czy podejmowali wyrывkowe kontrole towaru z własnej inicjatywy.*

W trakcie kontroli OC w Krościenku dokonano m.in. sprawdzenia realizacji polecenia Kierownika OC w Krościenku<sup>34</sup> dotyczącego konieczności przeprowadzania przez osoby wykonujące obowiązki kierowników zmian powtórnych rewizji w liczbie minimum 3 pojazdów na zmianę nad towarami wywożonymi w ramach systemu Tax Free. Stwierdzono, iż w wytypowanych przez kontrolujących 7 zmianach, w okresie od 10.01 do 28.03.2017 r. kontrole takie były prowadzone.

- *sprawdzenia (poprzez powtórny kontrolę), prawidłowości dokonania kontroli fizycznej towarów przez funkcjonariusza (po zakończeniu kontroli przez funkcjonariusza, a przed opuszczeniem przez podróżnego terytorium RP).*

Decyzja o podjęciu czynności kontrolnych na danym stanowisku w zakresie realizacji kontroli powtórnych podejmowana była przez zespół kontrolujący w czasie realizacji nadzoru specjalnego na konkretnym przejściu granicznym. Realizacja przez funkcjonariuszy kontroli powtórnych została potwierdzona w raportach z piętnastu kontroli w OC na przejściach granicznych w Budomierzu, Korczowej i Medyce.

- *przekazywania przez UCS właściwym urzędem skarbowym informacji o stwierdzonych przypadkach całkowitego braku towarów deklarowanych do*

<sup>31</sup> Polecenie nr 400000-IZRR.734.5.36.2016.BB z dnia 14.04.2016 r.

<sup>32</sup> Polecenie nr 404030-OOZS.0212.11.2016 z dnia 14.04.2016 r.

<sup>33</sup> Polecenie nr 404030-OOZS.0212.44.2015 z dnia 24.11.2015 r.

*wywozu przez podróżnych, w celu wykorzystania tej informacji w kontroli podatkowej u sprzedawcy towaru.*

Przekazywanie przez UCS do właściwych urzędów skarbowych informacji o całkowitym braku towarów deklarowanych do wywozu przez podróżnych w celu wykorzystania tej informacji w kontroli podatkowej u sprzedawcy towaru nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej prowadzonej przez IAS w Rzeszowie.

*- weryfikacji czy w każdym przypadku stwierdzenia przez funkcjonariusza braku towaru stosowano wobec podróżnego sankcje karne skarbowe.*

Komórka kontroli wewnętrznej nie prowadziła czynności kontrolnych w powyższym zakresie. W czasie czynności kontrolnych, prowadzonych w ramach nadzorów specjalnych kontrolujący dwukrotnie stwierdzili nieprawidłowości skutkujące wystawieniem mandatów karnych.

*- sprawdzenia, czy kierownik OC i NUCS obejmowali kontrolą funkcjonalną działania w zakresie potwierdzania wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.*

Prowadzona przez IAS w Rzeszowie kontrola wewnętrzna w 2017 r. wykazała, iż w OC w Krościenku w II półroczu przeprowadzonych zostało 128 kontroli funkcjonalnych, zaś w I kwartale 2017 r. – 130 kontroli funkcjonalnych. W ramach kontroli nie ustalono, ile kontroli funkcjonalnych przeprowadziły osoby funkcyjne (kierownik oddziału, jego zastępca lub naczelnik urzędu i jego zastępcy).

*- badania prawidłowości dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.*

Powyższe zagadnienie nie było przedmiotem prowadzonych kontroli nakierowanych na zbadanie prawidłowego potwierdzania wywozu towarów w ramach systemu Tax Free. W obszarze tym nie było konkretnych wskazań, iż należy objąć go działania kontrolnymi.

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

Powyższe zagadnienie nie było przedmiotem czynności kontrolnych.

(akta kontroli str. 1607-1613)

3)

W IAS obszar związany z obsługą podróżnego w ruchu Tax Free, został zidentyfikowany jako objęty zagrożeniem korupcyjnym. Wynik analiz w zakresie rozpoznania zjawisk korupcyjnych został przedstawiony w analizach problemowych<sup>35</sup>, sporządzanych w 2017 i 2019 r. i przekazywanych do Biura Inspekcji Wewnętrznej w Ministerstwie Finansów.

W okresie objętym kontrolą do IAS nie wpłynęły skargi oraz informacje sygnałowe dotyczące zjawisk korupcyjnych związanych z obsługą podróżnych w procedurze Tax Free na przejściach granicznych pozostających w jej właściwości.

(akta kontroli str.1446-1459, 1614-1625, 1626-1639)

2.3.

Pracownicy i funkcjonariusze IAS i PUCS uczestniczyli w 28 szkoleniach, których tematyka była bezpośrednio związana z obsługą podróżnych wywożących towar w ramach procedury Tax Free. Łącznie przeszkolono 1.121 osób (w tym 24 pracowników IAS i 1097 funkcjonariuszy PUCS). W 25 przypadkach były to szkolenia regionalne, w 3 szkolenia centralne.

W trakcie szkoleń regionalnych przeszkolono 1.117 osób (w tym 21 pracowników IAS i 1.096 funkcjonariuszy PUCS). Były to zazwyczaj szkolenia jednodniowe.

<sup>35</sup> Analizy problemowe pn. *Ocena zagrożenia występowaniem zjawisk niepożądanych i przestępczych określonych w art. 228-231 oraz art. 222-223, art. 190 oraz art. 226 ustawy – Kodeks karny w Izbie Administracji Skarbowej w Rzeszowie.*

W ramach 25 szkoleń regionalnych miało miejsce 9 szkoleń (e-szkoleń) pt. *Rejestr dokumentów zwrot VAT dla podróżnych*. W trakcie e-szkoleń przeszkolono 9 pracowników IAS i 9 funkcjonariuszy PUCS (czas trwania e-szkolenia ok. 1 godzina).

W 3 szkoleniach centralnych przeszkolono 4 osoby (w tym 3 pracowników IAS i jednego funkcjonariusza PUCS). Szkolenia centralne prowadzone były w formie warsztatów roboczych pt. *Warsztaty robocze zespołu PUESC 4.6 Tax Free, w tym dot. wprowadzenia ustawowego obowiązku elektronicznego przekazywania dokumentów, rozbudowy systemu Zwrot VAT dla podróżnych*. Każde ze szkoleń centralnych obejmowało 3 dni szkoleniowe.

Zakres tematyczny szkoleń regionalnych obejmował m.in.: zasady dokonywania wpisów w rejestrze „Zwrot Vat dla podróżnych”; nieprawidłowości dotyczące zachowania ciągłości numeracji zmiennej stempla VAT - ZWROT; charakter handlowy towarów w procedurze Tax Free oraz zgłoszenie ustne w procedurze wywozu, omówienie nowych przepisów w zakresie potwierdzania wywozu towarów w ruchu osobowym – Tax Free; broń i amunicja w ramach procedury Tax Free; najczęściej popełniane błędy w procedurze Tax Free; tryb postępowania w przypadku ujawnienia w ramach Tax Free towaru w postaci proszku tytanowego o nazwie handlowej METAL POWDER Sin Titanium; Tax Free - wytyczne i regulacje, poziomy kontroli; zasady odpraw towarów w ramach procedury Tax Free; rejestr dokumentów zwrot VAT dla podróżnych (e-szkolenie).

Ponadto pracownicy IAS uczestniczyli w 6 szkoleniach centralnych o szerszej tematyce związanej z podatkiem od towarów i usług, w trakcie których wystąpił co najmniej jeden blok tematyczny z zakresu systemu zwrotu VAT dla podróżnych w procedurze Tax Free. Zakres tematyczny tych szkoleń obejmował m.in.: *podatek od towarów i usług – odliczenia i zwroty, mechanizmy ograniczające wyłudzenia (Tax Free); zwalczanie oszustw karuzelowych*. Łącznie w tych szkoleniach uczestniczyło 19 pracowników (w tym 17 pracowników US i 2 PUCS).

W dniu 28 listopada 2018 r. do komórki organizacyjnej IAS właściwej ds. szkoleń wpłynęła jedna propozycja do *Regionalnego Planu Szkoleń Zatrudnionych w IAS na 2018 r.* nt.: *Oszustwa podatkowe związane z wywozem towarów w obrocie towarowym, ruchu podróżnych oraz Tax Free. Omówienie dokumentacji z tym związanej, omówienie występujących przypadków i trendów – w kontekście walki z szarą strefą i uszczelnieniem systemu podatkowego*. Propozycja przewidywała objęcie szkoleniem 6 pracowników Referatu Kontroli Wewnętrznej IAS. Wymienione szkolenie nie zostało ujęte w ww. regionalnym planie szkoleń na 2018 r. z uwagi na niewielką liczbę pracowników przewidzianych do przeszkolenia oraz proponowany zakres tematyczny, poruszany na szkoleniach centralnych.

(akta kontroli str.243-251, 1446-1459)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

**OCENA CZĄSTKOWA**

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli IAS prawidłowo realizowała zadania w zakresie sprawowanego nadzoru nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w ramach procedury Tax Free.

IAS w ramach nadzoru nad kontrolą wywozu towarów w systemie Tax Free rzetelnie identyfikowała mechanizmy nadużyć związane z wywozem towarów w procedurze Tax Free oraz problemy związane z ich zwalczaniem, o czym informowała Ministerstwo Finansów. Analizowano skuteczność kontroli towarów prowadzonych na przejściach granicznych, formułowano w tym zakresie wytyczne dla PUCS, a także przekazywano podległym organom informacje o podmiotach obarczonych

wysokim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości. W ramach działań ukierunkowanych na eliminowanie wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free, w IAS wypracowano i wdrożono system wymiany informacji pomiędzy oddziałami celnymi a urzędami skarbowymi województwa podkarpackiego. Prowadzono analizy nieprawidłowości dotyczące zwrotu podatku VAT dla podróżnych oraz inspirowano i organizowano współpracę organów podatkowych i celnych. Prawidłowość obsługi dokumentów Tax Free była przedmiotem kontroli wewnętrznych i nadzorów specjalnych.

IAS zapewniła przeszkolenie funkcjonariuszy SCS w zakresie sposobu realizacji podstawowych zadań związanych z potwierdzaniem wywozu towarów w ramach procedury Tax Free.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

#### 3.1.

Liczba sprzedawców Tax Free zarejestrowanych we wszystkich US na terenie województwa podkarpackiego według stanu: na koniec 2017 r. wyniosła 1.283, na koniec 2018 r. - 1.279 oraz na koniec I półrocza 2019 r. - 1.374.

Łączna liczba podmiotów, które zadeklarowały dostawę towarów w ramach procedury Tax Free wyniosła 2.023, na wartość 2.426,7 mln zł, w tym w okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. - 754 podmioty, na wartość 1.266,8 mln zł, w 2018 r. - 708 podmiotów, na wartość 761,9 mln zł, a w I półroczu 2019 r. - 561 podmiotów, na wartość 398 mln zł.

Najwyższe kwoty zadeklarowanych do sprzedaży towarów w ramach procedury Tax Free wystąpiły w Podkarpackim US w Rzeszowie (PUS), w US w Przemysłu oraz w US w Jarosławiu. Łączna kwota zadeklarowanej sprzedaży w tych US w okresie objętym kontrolą wyniosła 2.053,6 mln. zł, tj. 85% wartości ogółem, w tym: w PUS - 729,2 mln zł, tj. 30,1% wartości ogółem (379 podmiotów), w US w Przemysłu - 724,8 mln zł, tj. 29,9% ogółem (469 podmiotów) oraz w US w Jarosławiu - 599,7 mln zł, tj. 24,7% ogółem (294 podmioty).

(akta kontroli str. 252-264)

#### 3.2.

##### 1)

Działalność analityczna IAS obejmowała kwestie związane z prawidłowością stosowania przez podatników VAT stawki 0% do sprzedaży cudzoziemcom spoza UE towarów w ramach procedury Tax Free.

##### a)

W dniu 8 sierpnia 2017 r. Dział Zarządzania Ryzykiem IAS przeprowadził analizę zarejestrowanych dokumentów Tax Free w rejestrze R30 „Zwrot VAT dla podróżnych” w okresie I półrocza 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r.

W wyniku analizy stwierdzono m.in., że:

- nastąpił wzrost liczby skontrolowanych dokumentów Tax Free w I połowie 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. o ponad 80% (z 66.126 do 119.322 dokumentów) oraz liczby kontroli z nieprawidłowościami o 220% (z 173 do 554), wartość brakującego towaru wzrosła o 120% (z 246,4 tys. zł do 543 tys. zł), a skuteczność kontroli wzrosła z 0,26% do 0,46%;

- nastąpił spadek o 50% ilości kontroli losowych w I połowie 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r., natomiast ilość stwierdzonych nieprawidłowości dotyczących skontrolowanych rachunków wzrosła ponad dwukrotnie (nieprawidłowości dotyczyły

głównie rzeczywistego braku towaru, który zadeklarowano na dokumentach Tax Free).

Pismem z dnia 25 sierpnia 2017 r. przedmiotowa analiza została przekazana do NPUCS w Przemyślu<sup>36</sup> z następującymi zaleceniami:

- bieżące analizowanie poziomu i skuteczności kontroli w ruchu Tax Free, a w przypadku pojawiających się nieprawidłowości adekwatne zakładanie zastrzeżeń systemowych na podmioty lub osoby w ww. rejestrze,
- comiesięczne przekazywanie zestawień dotyczących podmiotów (wg nr NIP), u których wartość towaru wystawionego na dokumentach Tax Free uległa gwałtownemu wzrostowi w porównaniu do poprzedniego miesiąca, jak również podmiotów, które wystawiały dokumenty „in blanco”.

Ponadto Dział Zarządzania Ryzykiem IAS przekazał naczelnikom sześciu US<sup>37</sup> informacje o dokonanych przeglądzie zarejestrowanych dokumentów Tax Free, w Rejestrze R30 wraz z wyselekcjonowanymi 12 podmiotami, w których w dokumentach Tax Free zidentyfikowano nieprawidłowości, z zaleceniem podjęcia działań kontrolnych. Wszystkie te podmioty zostały skierowane do kontroli podatkowej lub celno-skarbowej.

W wyniku zakończonych kontroli 6 podmiotów kwota uszczupień w podatku VAT wynosiła 8.271 tys. zł.

DIAS wyjaśnił, że *nie egzekwowano od PUCS wykonania zalecenia dot. przekazywania do IAS comiesięcznych zestawień podmiotów, m.in. dla których wartość towaru na dokumentach Tax Free uległa wzrostowi o 500 tys. zł, z uwagi na to, że po przekazaniu pismem z dnia 25 sierpnia 2017 r. ww. zalecenia, powzięto informację, iż nie jest ono możliwe do wykonania z poziomu użytkownika systemu (PUCS) ze względu na ograniczoną funkcjonalność rejestru R30. Utworzenie dedykowanego raportu, generującego zestawienia podatników, dla których nastąpił wzrost sprzedaży w porównywalnych okresach, możliwe jest jedynie z poziomu autora systemu i wymaga dostępu do bazy produkcyjnej. Użytkownicy rejestru R30 nie posiadają dostępu do ww. bazy z uwagi na obowiązującą politykę bezpieczeństwa.*

(akta kontroli str. 253-281, 317-320, 983-991)

**b)**

DIAS pismem z dnia 9 lipca 2019 r. przekazał NPUCS i naczelnikom US<sup>38</sup> opracowanie analityczne *Zwrot VAT dla podróżnych - analiza nieprawidłowości w oparciu o Rejestr R30*. Analizą objęto lata 2018 – 2019 (do 21 maja).

W toku czynności analitycznych dokonano identyfikacji podmiotów oraz grup towarowych, w przypadku których nieprawidłowości związane ze stosowaniem systemu zwrotu VAT dla podróżnych pojawiały się najczęściej.

W podsumowaniu przeprowadzonej analizy rekomendowano rozważenie:

- podjęcia kontroli podatkowej w odniesieniu do wytypowanych podmiotów;
- przeglądu istniejących zastrzeżeń pod kątem skuteczności oraz ewentualną ich modyfikację.

W okresie od 10 lipca 2019 r. do 5 listopada 2019 r., tj. po przekazaniu ww. opracowania do podległych jednostek, w oddziałach celnych granicznych stwierdzono 37 nieprawidłowości, polegających na całkowitym lub częściowym braku towarów przy odprawach w ramach Tax Free. Wystawcami dokumentów Tax Free były podmioty zidentyfikowane w ww. analizie.

<sup>36</sup> Pismo z dnia 25.08.2019 r., znak: 1801-ICR-4022.545.2017.

<sup>37</sup> Pismo z dnia 04.09.2017 r., znak: 1801-ICR-4022.545.2017 do naczelników 6 US z terenu województwa Podkarpackiego.

<sup>38</sup> Pismo przekazujące z dnia 09.07.2019 r., znak: 1801-ICR.4021.3.2019

W okresie objętym kontrolą, IAS nie prowadziła rejestru ryzyka, w którym mogłyby być odnotowywane ryzyka związane ze stosowaniem stawki 0% przez podatników VAT w procedurze Tax Free.

W Centralnym Rejestrze Ryzyk (CRR) w grupie obszarów ryzyka dotyczących obliczania VAT/stosowanie procedur szczególnych, pod nr 15.4.3 odnotowano ryzyko: *nieprawidłowe zastosowanie procedury systemu zwrotu podatku podróżnym (Tax Free)*.

W dniu 16 września 2019 r. IAS przesłała do CRR (prowadzonego przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów) *wniosek o wszczęcie identyfikacji/Przeгляdu Ryzyka (WIR)*, otrzymany z Podkarpackiego US (z dnia 26.08.2019 r.) dotyczący sprzedaży hurtowych ilości towarów *dla powtarzających się odbiorców zagranicznych spoza UE w procedurze Tax Free, zamiast w procedurze eksportowej. Istnieje duże ryzyko, że towar w ilościach zadeklarowanych nie opuszcza terytorium RP lub opuszcza z zamiarem powrotu w sposób nieudokumentowany.*

Dyrektor IAS w złożonym wyjaśnieniu w sprawie prowadzenia regionalnego rejestru ryzyka, w którym mogłyby być odnotowywane ryzyka związane ze stosowaniem stawki 0% przez podatników VAT w procedurze Tax Free wyjaśnił, m.in. że *w okresie przed konsolidacją obowiązywały różne, dla administracji celnej oraz skarbowej, rejestry ryzyka na szczeblu centralnym. Jednolitą systematykę ryzyk wprowadzono w ramach „Polityki zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej”, przekazanej do stosowania pismem z dnia 15.04.2019 r.*<sup>39</sup>.

(akta kontroli str. 282-327, 983-991)

Dział Kontroli Wewnętrznej IAS prowadził, podczas czynności kontrolnych, działania analityczne dotyczące weryfikacji prawidłowości stosowania przez podatników VAT stawki 0% do sprzedaży cudzoziemcom spoza UE towarów w ramach procedury Tax Free.

Zagadnienie sprzedaży w procedurze Tax Free było przedmiotem analizy m.in. w toku kontroli instytucjonalnej prowadzonej w 2019 r. w US Jarosławiu<sup>40</sup>. Zakres kontroli obejmował: *Prawidłowość i rzetelność typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, w tym dotyczących zwrotów podatku VAT oraz pozostających z nimi w związku przyczynowym procesów decyzyjnych w obszarach zadań własnych Naczelnika US w Jarosławiu.*

Kontrolą objęto próbę podatników deklarujących największe kwoty zwrotów podatku VAT w badanym okresie, z których większość wykazywała przeważającą sprzedaż krajową ze stawką 0%. Kontrola wykazała nieprawidłowości i uchybienia w zakresie weryfikacji zasadności deklarowanych przez podatników zwrotów podatku VAT.

Stwierdzone nieprawidłowości skutkowały negatywną oceną funkcjonowania US w Jarosławiu w zakresie objętym tematyką kontroli (sprawozdanie z kontroli z dnia 26 lipca 2019 r.). Uzasadniono to m.in. wagą stwierdzonych naruszeń, w szczególności rodzajem podatników (deklarujących największe kwoty zwrotów) będących poza obszarem weryfikacji US.

Naczelnik US w Jarosławiu pismem z dnia 27 sierpnia 2019 r. poinformował DIAS o podjętych działaniach w związanych ze stwierdzonymi w trakcie kontroli nieprawidłowościami w celu ich wyeliminowania.

(akta kontroli str. 328-378)

<sup>39</sup> znak: DPA1.031.1.2018

<sup>40</sup> Na podstawie upoważnienia z dnia 31.12.2018 r. znak: 1801-IWW.0921.37.2018

DIAS wyjaśnił, m.in. że w kontrolowanym okresie komórka kontroli wewnętrznej IAS nie realizowała kontroli instytucjonalnych, których wyłącznym przedmiotem byłaby weryfikacja prawidłowości stosowania stawki 0% w sprzedaży krajowej. Dział Kontroli Wewnętrznej IAS prowadził jednak czynności analityczne dotyczące weryfikacji prawidłowości realizacji zadań związanych z Tax Free w IAS w Rzeszowie podczas czynności kontrolnych, obejmujących szersze spektrum tematyczne.

(akta kontroli str. 253-264)

Dział Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej IAS realizował zadania związane z nadzorem merytorycznym nad prawidłowością prowadzenia kontroli podatkowych i czynności sprawdzających oraz nad realizacją zadań komórek kontroli celno-skarbowej. Dział Zarządzania Ryzykiem IAS sprawował nadzór nad funkcjonowaniem komórek ds. czynności analitycznych i sprawdzających.

DIAS w toku prowadzonego w drugiej instancji postępowania, zidentyfikował problem związany z wykorzystywaniem procedury Tax Free do wywozu produktu podwójnego zastosowania (stop tytanu), którego obrót jest ściśle reglamentowany na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 428/2009 z dnia 5 maja 2009 r.<sup>41</sup> ustanawiającego wspólnotowy system kontroli wywozu, transferu, pośrednictwa i tranzytu w odniesieniu do produktów podwójnego zastosowania. W wyniku podjętych działań ustalono, że ujawniony przypadek może mieć związek z procederem wyludzenia nienależnych zwrotów VAT. Informację przekazano do Działu Granicznego oraz Referatu Kontroli Zakazów, Ograniczeń i Środków Polityki Handlowej IAS, do wiadomości i służbowego wykorzystania<sup>42</sup>.

W wyniku zakończonej w dniu 25 lutego 2019 r. u podatnika kontroli, prowadzonej przez US w Jarosławiu, zakwestionowano u podatnika zwrot nadwyżki podatku naliczonego w kwocie 340,3 tys. zł.

Podjęto również działania zmierzające do identyfikacji problemów związanych z funkcjonowaniem rejestru R30. W dniu 14 grudnia 2017 r., wystąpiono do naczelników podległych US i NPUCS o wskazanie problemów zidentyfikowanych w toku stosowania procedury zwrotu VAT dla podróżnych. W odpowiedzi, ww. urzędy wskazały m.in. na: ograniczoną możliwość pozyskiwania informacji z Rejestru R30, nieprawidłowe wypełnianie dokumentów Tax Free przez sprzedawców, fałszowanie dokumentów, wystawianie dokumentów in blanco, handlowy charakter transakcji, długotrwały proces uzyskiwania odpowiedzi z obcych administracji. Materiały przesłane przez US i PUCS zostały zebrane i po analizie przekazane do Dyrektora Pionu Celno-Granicznego IAS, wraz z propozycjami rozwiązań zidentyfikowanych problemów.

(akta kontroli str. 379-428, 992-996)

2)

Naczelnicy US i NPUCS zgłaszali do IAS problemy (ryzyka) związane z weryfikacją prawidłowości stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców Tax Free w związku z opracowywaniem dla organów KAS kierunków kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych na 2018 r.

DIAS pismem z dnia 15 stycznia 2018 r. przesłał do Ministerstwa Finansów Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych propozycje kierunków kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych na 2018 r. W piśmie tym DIAS przedstawił obszary ryzyka wskazane przez naczelników US i NPUCS, w tym dotyczące zwrotu podatku VAT dla podróżnych w procedurze Tax Free.

<sup>41</sup> Dz.U. L 134 z 29.5.2009, s. 1

<sup>42</sup> Pismo z dnia 21 grudnia 2018 r., znak:1801-ICK.531.22.2018

W cyt. piśmie do MF stwierdzono, że w świetle aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych sprzedawcy nie muszą sprawdzać, czy podróżni spoza UE wywożą towary z przeznaczeniem na cele handlowe czy osobiste. System zwrotów VAT jest przez to nadużywany (fałszowanie dokumentów wywozu, wykorzystywanie tzw. mrówek do wywozu towaru, przy czym towar faktycznie nie jest wywożony lub za granicę wyjeżdża, a następnie z powrotem wprowadzany jest do Polski). W piśmie do MF stwierdzono również, że istnieje wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia znacznych nieprawidłowości w tym obszarze, a także zaproponowano kryteria typowania sprzedawców towarów do kontroli.

Wyniki tych analiz stanowiły podstawę m.in. do wprowadzenia w dniu 16 stycznia 2018 r. *Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free* oraz powołania w dniu 24 stycznia 2018 r. *Zespołu do identyfikacji i przeciwdziałania nieprawidłowościom w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free*.

Naczelnicy US oraz NUCS nie zgłaszali innych problemów (ryzyk) związanych z weryfikacją prawidłowości stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców Tax Free.

(akta kontroli str. 253-264, 429-537, 992-993)

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *nie posiada danych o zakresie wykorzystania przez MF przekazanych materiałów*.

(akta kontroli str. 538-540)

3)

DIAS w celu określenia skali zjawiska, o którym mowa w piśmie DIAS w Łodzi<sup>43</sup> polegającego na zakładaniu przez cudzoziemców spółek handlowych o kapitale zakładowym 5 tys. zł i wykorzystywaniu ich do sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free, które nigdy nie zostały faktycznie nabyte przez te spółki, przekazał przedmiotowe pismo podległym naczelnikom US i NPUCS z prośbą o informację dotyczącą przyjętych metod i rozwiązań w celu przeciwdziałania zjawisku wyłudzenia podatku VAT.

DIAS w Rzeszowie pismem z dnia 22 marca 2018 r., po zebraniu informacji z podległych jednostek, poinformował DIAS w Łodzi m.in., że sprzedawca nie ma prawa badać charakteru i celu zakupów dokonywanych przez podróżnego, a w konsekwencji uzależniać sprzedaż towarów na rzecz danego podróżnego na Tax Free od ilości i częstotliwości dokonywania zakupów<sup>44</sup>.

Ponadto DIAS w Rzeszowie poinformował, że w celu przeciwdziałania zjawisku wyłudzenia podatku VAT w procedurze Tax Free prowadzone były działania organów podległych DIAS, które obejmowały m.in.:

a) prowadzenie działań kontrolnych oraz czynności sprawdzających mających na celu ustalenie, czy dokumenty okazane do kontroli dotyczące zakupu towaru oraz jego sprzedaży w systemie Tax Free odzwierciedlają rzeczywisty przebieg transakcji;

b) w ramach kontroli celno-skarbowej – zgodnie z poleceniem Ministerstwa Finansów z dnia 18 lipca 2017 r. dotyczącym wzmożenia działań ukierunkowanych na rozpoznanie i zwalczanie nieprawidłowości w zakresie zwrotu VAT dla podróżnych, podwyższono o 100% poziom kontroli towarów zgłaszanych w ramach Tax Free;

c) prowadzenie, przez Dział Analizy Ryzyka IAS, cyklicznych analiz zaobserwowanych mechanizmów oszustw podatkowych, których celem jest

<sup>43</sup> Pismo DIAS w Łodzi z dnia 8 marca 2018 r. nr 1001-ICK1.4022.29.2018.2.MW

<sup>44</sup> Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr IBPP4/443-552/14-1/PK z dnia 16 listopada 2017 r.

zminimalizowanie wystąpienia ryzyka scharakteryzowanych nadużyć w tym zakresie (z wykorzystaniem Rejestru R30);

d) podejmowanie działań zapobiegawczych w postaci m.in. prewencyjnych systemowych zleceń kontroli, w szczególności weryfikacji tożsamości oraz ilości wywożonego towaru w oparciu o wnioski jednostek skarbowych na podstawie stosownych analiz operacyjnych;

e) wspólne działania z funkcjonariuszami OC, powtórne kontrole, fotografie dnia.

PUCS, w okresie od 1 marca 2017 r. do 22 marca 2018, w celu przeciwdziałania zjawisku wyłudzenia VAT w obszarze Tax Free, realizował 24 kontrole (na dzień sporządzenia odpowiedzi do IAS w Łodzi). Kontrole były prowadzone w stosunku do podmiotów wytypowanych przez Dział Analizy Ryzyka PUCS w Przemysłu lub na wniosek innych organów podatkowych. Na 15 zakończonych kontroli (według stanu na dzień 30 października 2019 r.) w 12 stwierdzono nieprawidłowości (kwota uszczupień 16,1 mln. zł), w tym nieprawidłowości w dokumentach Tax Free stwierdzono w siedmiu kontrolach (kwota uszczupień 7,8 mln zł). Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- przestępstw karuzelowych (sprzedaż w ramach procedury Tax Free towaru pochodzącego od znikających podatników - trzy kontrole);
- nieprzebywania na terytorium RP, w dniu sprzedaży towaru lub zwrotu podatku VAT, podróży wymienionych w dokumentach Tax Free (trzy kontrole);
- hurtowej sprzedaży towarów poprzez rozpisywanie ich na poszczególne dokumenty Tax Free. Osoby wymienione w dokumentach Tax Free jedynie przewoziły towar przez granicę, uzyskując potwierdzenie jego wywozu (dwie kontrole);
- sfalszowania pieczęci polskich i węgierskich organów celnych (dwie kontrole);
- sfalszowania podpisów podróży na dokumentach Tax Free (jedna kontrola);
- braku potwierdzenia wywozu towaru na dokumencie Tax Free (jedna kontrola).

Pozostałe dziewięć kontroli było w toku.

Według stanu na koniec 2017 r. liczba nowo zarejestrowanych działalności gospodarczych przez obywateli Ukrainy na obszarze działania IAS wyniosła 253, na koniec 2018 r. - 369, a na koniec I półrocza 2019 r. - 139.

Liczba podmiotów (prowadzonych przez obywateli Ukrainy), w których stwierdzono nieprawidłowości związane ze zwrotem podatku VAT wyniosła: na koniec 2018 r. - 1, a na koniec I półrocza 2019 r. - 2. W 2017 r. nieprawidłowości związanych z podatkiem VAT w tych podmiotach nie stwierdzono.

(akta kontroli str. 253-264, 537, 541-598)

4)

W 2019 r. w IAS w ramach działań związanych z zapobieganiem nieprawidłowościom w systemie zwrotu VAT wytypowano podmioty posiadające siedzibę w wirtualnych biurach i korzystające jednocześnie z systemu Tax Free. Pismem z dnia 13 maja 2019 r. DIAS przekazał NPUCS nazwy 31 podmiotów w celu kontroli ilości oraz tożsamości przedstawianych na granicy towarów sprzedanych przez te podmioty. Ponadto, DIAS pismami z dnia 15 maja 2019 r. przekazał naczelnikom czterech US ww. zestawienie, w celu objęcia podmiotów monitoringiem w zakresie: sprzedaży, miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, a także miejsca instalacji kas fiskalnych oraz ich oznaczenia i przemieszczania.

W oddziałach celnych granicznych w okresie 3 miesięcy przeprowadzono 1005 weryfikacji (kontroli), w 4 przypadkach stwierdzono nieprawidłowości (0,4%).

Wskazane US podjęły czynności weryfikacyjne wobec wszystkich wytypowanych podmiotów, w wyniku których dokonano następujących ustaleń:

- w 22 podmiotach, przeprowadzono czynności sprawdzające w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, a w jednym oględziny - wynik negatywny;

- w trzech podmiotach, pomimo zgłoszenia sprzedaży w systemie Tax Free – sprzedaż taka nie wystąpiła;
- w jednym podmiocie, działalność gospodarcza została wyrejestrowana;
- w dwóch podmiotach, stwierdzono, że miejsce instalacji kas fiskalnych znajduje się poza właściwością IAS w Rzeszowie, zwrócono się do właściwych US o dokonanie czynności weryfikacyjnych;
- w dwóch podmiotach, przeprowadzono czynności sprawdzające w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej – wynik pozytywny, działania weryfikacyjno-kontrolne w toku.

Działanie to koordynowane przez Dział Zarządzania Ryzykiem oraz Współpracy Międzynarodowej IAS, przeprowadzone zostało po raz pierwszy. Według DIAS, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, działania tego typu będą kontynuowane.

(akta kontroli str. 599-627)

Dyrektor IAS wyjaśnił, że *przed zarejestrowaniem podatnika następuje sprawdzenie, czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym i/lub miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. Analiza ryzyka podmiotów rejestrujących się przypisana została do zadań naczelników urzędów skarbowych i prowadzona jest na bieżąco.*

(akta kontroli str. 253-264)

### 3.3.

#### 1)

W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. w systemie Tax Free uczestniczyło 1.291 podmiotów. W 2018 r było ich 1.292, a w I półroczu 2019 r. – 1.399.

W wyżej wymienionych okresach:

- czynnościom sprawdzającym US poddały odpowiednio: 373, 426 i 289 podmiotów, kwestionując dokumenty Tax Free o wartości: 270 tys. zł (w okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r.) i 524 zł (w I półroczu 2019 r.) W 2018 r. nie kwestionowano dokumentów Tax Free w wyniku czynności sprawdzających;
- kontrolom podatkowym US poddały odpowiednio: 58, 52 i 27 podmiotów, kwestionując dokumenty Tax Free o wartości odpowiednio: 7.497,4 tys. zł, 14.708,4 tys. zł oraz 5.494 tys. zł (w tym potwierdzonej w ostatecznej decyzji organu podatkowego lub złożonej korekcie deklaracji: 1.159,7 tys. zł, 854,3 tys. zł oraz 322,6 tys. zł);
- kontroli celno-skarbowej PUCS poddano odpowiednio: 11, 7 i 1 podmiotów, kwestionując dokumenty Tax Free o wartości odpowiednio: 527,7 tys. zł, 22.451,2 tys. zł oraz 21.962,2 tys. zł (w tym potwierdzonej w ostatecznej decyzji organu podatkowego lub złożonej korekcie deklaracji: 527,7 tys. zł, 399,7 tys. zł i 0 zł).

(akta kontroli str. 628-631)

Spośród 30 podmiotów, które w latach 2017 - 2019 (I półrocze) wykazały najwyższą wartość dostaw towarów w ramach systemu Tax Free, w 22 podmiotach podległe DIAS urzędy skarbowe przeprowadziły 38 kontroli podatkowych (w tym 12 w toku) i 27 kontroli celno-skarbowych (w tym 16 w toku) w zakresie rozliczeń VAT.

W podmiotach, w których nie przeprowadzono kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych (8 podmiotów), US przeprowadziły 68 czynności sprawdzających. Liczba czynności sprawdzających w poszczególnych podmiotach wahała się od 1 do 29. W 57 przypadkach wynik czynności sprawdzających był pozytywny (stwierdzono nieprawidłowości), w 11 negatywny (nie stwierdzono nieprawidłowości).

(akta kontroli str. 632-654)

Ze wstępnej oceny ryzyka za okres od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2019 r. dokonanej w trakcie kontroli NIK w aplikacji WRO-system wynika, iż spośród ww. 30

podatników: 21 to podmioty o wysokim ryzyku, 4 o podwyższonym, zaś 5 o akceptowalnym.

(akta kontroli str. 1640-1691)

2)

W okresie objętym kontrolą, podległe Dyrektorowi IAS US realizowały zadania m.in. w oparciu o wytyczne w zakresie działań kontrolnych, w tym dotyczące w obszarze związanego z procedurą Tax Free, które zostały do nich skierowane przed dniem 1 marca 2017 r., tj.:

a) 20 września 2016 r. - *Zasady i dobre praktyki planowania i prowadzenia kontroli podatkowych w celu zapewnienia ich prawidłowego przebiegu oraz skrócenia czasu trwania*; które zawierały m.in. wytyczne dotyczące kontroli prowadzonych we wszystkich obszarach, wskazując modelowy przebieg kontroli, rodzaje środków dowodowych wykorzystywanych do weryfikacji rzetelności transakcji oraz katalog organów, do których można wystąpić już na etapie typowania do kontroli, w tym w zakresie ustalenia terminów i miejsc przekraczania granicy.

b) 15 września 2016 r. - opracowanie pt. *Metody koordynowania kontroli podatkowej w celu zapewnienia jej prawidłowego przebiegu oraz skrócenia czasu trwania* – w dokumencie tym polecono uwzględnianie przy typowaniu podmiotów do kontroli, danych zawartych w rejestrze R30. Protokół z posiedzenia ww. Zespołu z dnia 15 września 2016 r. wraz cyt. opracowaniem przekazano podległym urzędom.

c) 5 stycznia 2017 r. - dokument pn. *Ramowe zasady obiegu dokumentów i informacji w urzędzie skarbowym dla efektywnego typowania podmiotów do kontroli oraz ewidencjonowania źródeł kontroli z wykorzystaniem podsystemu KONTROLA*; w którym wskazano jako źródło typowania podmiotów do kontroli rejestr R30.

Zagadnienia związane z badaniem rzetelności potwierdzenia wywozu towaru z Polski (m.in. pieczęcie i podpisy na dokumentach, warunki otrzymania zwrotu podatku, definicja bagażu osobistego, obowiązki sprzedawcy) były także przedmiotem spotkań organizowanych z kierownikami komórek kontroli podatkowej US (protokoły ze spotkań z dnia 26 listopada 2015 r. i 4 marca 2016 r.).

(akta kontroli str. 669-840)

W okresie objętym kontrolą DIAS w ramach sprawowanego nadzoru kierował do podległych US ogólne wytyczne ukierunkowane na zwiększenie efektywności kontroli podatkowych, podjęcie analizy ryzyka oraz czynności sprawdzających wobec podatników VAT, w przypadku których istotnemu zmniejszeniu uległy kwoty podatku do wpłaty lub wzrosły kwoty do zwrotu, a także wytyczne dotyczące intensyfikacji kontroli prawidłowości ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących (pisma z 3 sierpnia 2017 r., 20 czerwca 2018 r. i 26 listopada 2018 r.).

(akta kontroli str. 841-885)

Odnosnie wydawania przez Dyrektora DIAS wytycznych dla podległych US w zakresie kontroli sprzedawców Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free ustalono, że w zakresie weryfikacji:  
- czy podróżny wskazany w dokumencie Tax Free przebywał w Polsce w czasie dokonywania zakupu, dokonywania wywozu towaru z terytorium Polski i w czasie kwitowania zwrotu VAT od sprzedawcy towarów;

W opracowaniu *Zasady i dobre praktyki planowania i prowadzenia kontroli podatkowych w celu zapewnienia ich prawidłowego przebiegu oraz skrócenia czasu trwania* przekazany US pismem z 20 września 2016 r., wskazano (na str. 14) na obowiązek pozyskiwania informacji dot. m.in. terminów i miejsc przekraczania granicy, w szczególności w sprawach dotyczących kontroli procedury Tax Free.

- czy podróżny, któremu sprzedawca Tax Free zwrócił VAT spełnił warunek posiadania stałego miejsca zamieszkania poza terytorium UE;

Dyrektor IAS wyjaśnił, m.in. że: w przedmiotowym zakresie nie wydawał dodatkowych wytycznych. Potwierdzenie przez UCS wywozu towarów stanowi również dowód na weryfikację tożsamości oraz miejsca zamieszkania podróżnego. Takie same zasady obowiązują w przypadku gdy podróżny opuszcza terytorium UE z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, wówczas zwrot podatku przysługuje, jeżeli dokument Tax Free, został potwierdzony przez właściwy organ celny, przez który towary zostały wywiezione z terytorium Unii Europejskiej (art. 128 ust. 5 ustawy o VAT).

- czy podróżni, którzy uzyskali od sprzedawcy zwrot VAT, przewozili jednorazowo lub w sposób częstotliwy ilości towaru wskazujące na jego handlowe przeznaczenie; Dyrektor IAS wyjaśnił, m.in. że: w przedmiotowym zakresie nie wydawał dodatkowych wytycznych, zwrot podatku przysługuje na zasadach określonych w ww. przepisach w stosunku do wszystkich towarów, które podróżny jest w stanie wywieźć w bagażu podróżnym (art. 56 ust. 5 ustawy o VAT). Ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych oraz interpretacje indywidualne Ministra Finansów do stosowania których obowiązani są pracownicy/funkcjonariusze podległych Dyrektorowi IAS w Rzeszowie urzędów, potwierdzają, że system Tax Free adresowany jest jedynie do podmiotów, które nabywają towary w ilościach wskazujących na ich niehandlowy charakter<sup>45</sup>.

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

- rzetelności potwierdzenia wywozu zakupionego w Polsce towaru przez przejścia graniczne innych państw (np. Słowacji, Litwy, Węgier” tj. badania, czy pieczęcie i podpisy funkcjonariuszy celnych ww. państw na dokumentach Tax Free nie są fałszywe (podrobione).

Na sprawy związane z rzetelnością potwierdzania wywozu towaru z Polski zwracano uwagę w trakcie narad kierowników komórek ds. kontroli podległych DIAS, w dniu 26 listopada 2015 r. i 4 marca 2016 r.

- wartości towaru wyszczególnionego w dokumentach Tax Free pod kątem stwierdzenia, czy wartość ta nie odbiega istotnie od wartości rynkowej (może to wskazywać na pochodzenie towaru z łańcucha dostawców, na początku którego nie odprowadzono należnego VAT);

We wprowadzonej w 2018 r. Instrukcji w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free przewidziano wzajemną wymianę pomiędzy US a OC komunikatów o podejrzeniach zawyżenia wartości towarów.

(akta kontroli str. 654-668, 997-1001)

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że nie wydawał dla podległych US odrębnych wytycznych w zakresie kontroli sprzedawców pod kątem zasadności stosowania stawki 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Podległe urzędy w prowadzeniu działań kontrolnych obowiązane są do stosowania powszechnie obowiązujących przepisów prawa, kierowania się w załatwianiu spraw bieżącym orzecznictwem sądowym oraz korzystania z literatury fachowej, jak również do uwzględniania interpretacji indywidualnych.

W okresie poddanym kontroli, urzędy skarbowe podległe Dyrektorowi IAS realizowały zadania w oparciu o szereg wytycznych w zakresie działań kontrolnych,

<sup>45</sup> np. wyroki: dotyczące interpretacji indywidualnych o sygn. I SA/Kr 1620/15 z 12 stycznia 2016 r., I SA/Rz 403/15 z 7 lipca 2015 r. oraz dotyczący decyzji w przedmiocie określenia kwoty zwrotu różnicy podatku od towarów i usług I FSK 1222/11 z 4 czerwca 2012 r.).

w tym w szczególności dotyczących obszaru związanego z Tax Free, które zostały do nich skierowane przed dniem 1 marca 2017 r., tj. przed powstaniem KAS. Urzędy skarbowe woj. podkarpackiego są w dalszym ciągu obowiązane do ich odpowiedniego stosowania.

(akta kontroli str. 654-668)

DIAS zarządzeniem Nr 21/2018 z dnia 16 stycznia 2018 r. wprowadził *Instrukcję w zakresie wymiany informacji i ich przetwarzania w celu wyeliminowania wyłudzenia podatku VAT z wykorzystaniem procedury Tax Free (ze zmianami)*<sup>46</sup>, Instrukcja określała sposób, rodzaj i zakres oraz kanały wzajemnego przekazywania informacji pomiędzy US, a granicznymi oddziałami celnymi, a także wskazywała osoby do kontaktów bezpośrednich w podległych jednostkach.

W oparciu o zapisy zawarte w ww. Instrukcji wytworzono i przekazano 138 informacji pierwotnych, w tym w 131 przypadkach informację wytworzono w OC, a 7 przypadkach w US. Efektem podjętych działań było:

- w 1 przypadku zaniżenie przez podatnika podatku należnego w wysokości 942 zł;
- w 14 przypadkach wezwano podatnika do złożenia wyjaśnień (w tym w: 2 przypadkach sprawę odłożono aa., w 2 przypadkach podatnik dokonał korekty pliku JPK<sup>47</sup>, w 10 przypadkach zastosowano pouczenie);
- w 31 przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości, jednakże w 4 przypadkach dalszym monitoringiem objęto dokumentację, a w jednym podatnika;
- w 17 przypadkach odstąpiono od dalszych działań, ponieważ karta informacji pierwotnej dotyczyła: podmiotów niemających siedziby na terytorium RP (2), podmiotu o różnej właściwości miejscowej US (1), działań podjętych na wniosek podatnika (1), braku potwierdzenia dokumentu tax free (2), niskiej kwoty podatku (1), wskazania działań zgodnych z prawem (1), braku możliwości wykorzystania przekazanej informacji (1), braku wpływu zgłaszanych nieprawidłowości na wysokość zwrotu podatku VAT (8);
- w 2 przypadkach sprawy zostaną ujęte w planach kontroli na I kw. 2020 r.;
- w 1 przypadku sprawę przekazano do PUCS celem wykorzystania w toku prowadzonej kontroli celno-skarbowej.

Ponadto w 43 przypadkach sprawę przekazano zgodnie z właściwością miejscową do US niepodlegających IAS w Rzeszowie, w 29 przypadkach sprawy pozostają w toku.

(akta kontroli str. 610-627, 1217-1239)

3)

IAS oraz podległe US i UCS posiadają stanowiska dostępne do systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych” oraz do prowadzonego przez SG systemu Archiwum Odpraw i Legitymowań ZSE6 (ZAOiL).

System informatyczny „Zwrot VAT dla podróżnych” został wprowadzony w IAS w 2012 r. Dnia 31 stycznia 2018 r. - udostępniono nowy moduł, tzw. Rejestru US, spełniającego potrzeby US w zakresie wyszukiwania i raportowania danych, a 2 kwietnia 2018 r. - udostępniono nową wersję aplikacji Rejest-R30 z rozszerzoną obsługą asortymentu.

Na poziomie IAS dostęp do ww. systemu posiadają m.in. następujące komórki organizacyjne: Dział Graniczny oraz Dział Zarządzania Ryzykiem od 1 marca 2017 r., Wieloosobowe Stanowisko Zarządzania Ryzykiem oraz Współpracy Międzynarodowej (od momentu powstania, tj. od 4 lipca 2019 r.).

Na poziomie UCS dostęp do systemu Zwrot VAT dla podróżnych (R30), począwszy od wdrożenia systemu w 2012 r., posiadają wszystkie oddziały celne graniczne, jak

<sup>46</sup> dalej: Instrukcja

<sup>47</sup> Jednolity Plik Kontrolny.

również (od dnia powstania PUCS w Przemyślu – 1 marca 2017 r.) następujące komórki organizacyjne: Dział Graniczny i Dział Analizy Ryzyka, Kontroli Celno-Skarbowej Rynku oraz Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości.

Na poziomie US dostęp do systemów Zwrot VAT dla podróżnych (R30) (od 2015 r.) oraz ZAOiL (od 1 kwietnia 2019 r.) posiadają pracownicy wykonujący zadania z zakresu komórek kontroli podatkowej oraz czynności analitycznych i sprawdzających.

W PUCS dostęp do systemu ZAOiL posiadają oddziały celne graniczne oraz Dział Wsparcia Granicy i Koordynacji Obrotu Towarowego i Dział Operacyjno-Rozpoznawczy od 10 października 2018 r.

W IAS dostęp do systemu ZAOiL posiadają pracownicy Referatu Bezpieczeństwa i Ochrony Informacji oraz Wieloosobowego Stanowiska Zarządzania Ryzykiem oraz Współpracy Międzynarodowej, odpowiednio: od 26 lipca i 27 sierpnia 2019 r.

Dostęp do danych w ww. systemów był faktycznie wykorzystywany przez wymienione jednostki.

W okresie objętym kontrolą, na poziomie IAS przeprowadzono analizy z wykorzystaniem ww. systemów, w tym m.in. analizy z sierpnia 2017 r. i czerwca 2019 r., o których mowa w pkt 2.1 i 3.2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli str. 265-316, 886-902)

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *dostęp do systemów (Zwrot VAT dla podróżnych i ZAOiL) jest faktycznie wykorzystywany, odbywa się w sposób niezakłócony, a dane zawarte w systemie stanowią podstawę prowadzonych dotychczas analiz. Ponadto zauważa się, że ograniczone funkcjonalności systemu R30 wpływają bezpośrednio na zakres i wyniki wykonywanych analiz. Znaczące usprawnienie działań w tym zakresie będzie możliwe wraz z wdrożeniem nowego systemu informatycznego oraz po zmianach legislacyjnych, nakładających na podatników szczególne obowiązki w zakresie rejestracji sprzedaży w systemie Tax Free w dedykowanym do tego celu narzędziu informatycznym.*

(akta kontroli str. 654-668)

4)

DIAS nie wydawał NUCS odrębnych wytycznych w zakresie kontroli celno-skarbowej sprzedawców Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki VAT 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free.

Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że *nie wydawał odrębnych wytycznych NUCS w zakresie kontroli celno-skarbowej sprzedawców w aspekcie zasadności stosowania stawki 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free. UCS w prowadzeniu działań kontrolnych obowiązany jest do stosowania powszechnie obowiązujących przepisów prawa, uwzględniania podczas załatwiania spraw bieżącego orzecznictwa sądowego i fachowej literatury, jak również do uwzględniania interpretacji indywidualnych wydawanych na wniosek kontrolowanych podmiotów.*

(akta kontroli str. 903-913)

5)

W okresie objętym kontrolą, IAS nie prowadziła kontroli wewnętrznych (instytucjonalnych), których wyłącznym przedmiotem byłaby realizacja przez US/UCS zadań związanych z kontrolą stosowania stawki VAT 0% przez podatników VAT, dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free. Dział Kontroli Wewnętrznej IAS prowadził czynności kontrolne i analityczne, które zakresem tematycznym obejmowały realizację przez US zadań związanych z procedurą Tax Free. Łącznie przeprowadzono 4 takie kontrole, w tym: w US w Sanoku, w US w Przemyślu (dwie kontrole) i US w Jarosławiu.

Kontrole dotyczące prawidłowości dokonywania zwrotów podatku od towarów i usług ze szczególnym uwzględnieniem zasadności przedłużania terminu zwrotu przeprowadzono: w US w Sanoku na podstawie upoważnienia z dnia 15 stycznia 2018 r.; w US w Przemyślu na podstawie upoważnienia z dnia 15 marca 2018 r. W trakcie tych kontroli weryfikowano prawidłowość zwrotów VAT i nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie weryfikacji zwrotów dokonywanych na rzecz podatników dokonujących dostawy towarów w ramach procedury Tax Free.

W US w Przemyślu przeprowadzono również kontrolę w zakresie: *Prawidłowość prowadzenia postępowań podatkowych i wydanych rozstrzygnięć*, na podstawie upoważnienia DIAS z dnia 5 marca 2018 r. Kontrolą objęto m.in. postępowanie podatkowe prowadzone wobec podatnika - dostawcy towarów, dokonującego sprzedaży na rzecz kontrahentów - sprzedawców w procedurze Tax Free. W kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

IAS przeprowadziła również kontrolę doraźną w US w Jarosławiu, w trakcie której analizowano zagadnienia sprzedaży w procedurze Tax Free, w tym typowanie podmiotów do kontroli podatkowych i czynności sprawdzających (upoważnienie z dnia 31 grudnia 2018 r.), co opisano w pkt 3.2 niniejszego wystąpienia.

W okresie objętym kontrolą, Dział Kontroli Wewnętrznej IAS nie prowadził w PUCS kontroli wewnętrznej w zakresie realizacji zadań związanych z kontrolą stosowania stawki 0% przez podatników VAT dokonujących dostawy towarów ramach systemu Tax Free.

(akta kontroli str. 328-378, 914-953, 958-960, 1004-1005)

Analiza dokumentacji ww. kontroli wewnętrznych pod kątem sprawdzania w ich trakcie, czy US badały nw. kwestie ustalono, że:

- sprawdzenie czy *podróżny wskazany na dokumencie Tax Free przebywał w Polsce w czasie dokonywania zakupu, dokonywania wywozu towaru z terytorium Polski i w czasie kwitowania zwrotu VAT od sprzedawcy towaru*, podlegało badaniu w czynnościach kontroli wewnętrznej (doraźnej), prowadzonej w US w Jarosławiu.

- kontrole wewnętrzne nie obejmowały swym zakresem *weryfikacji spełnienia warunku posiadania przez podróżnego miejsca stałego zamieszkania poza terytorium Unii Europejskiej*,

Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej wyjaśnił m.in., że *realizowane kontrole dokonywane są z respektowaniem dyspozycji art. 128 upu oraz wydanej w tym zakresie decyzji Nr 9/2017 NPUCS w Przemyślu z 27 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia rejestru dokumentów „Zwrot VAT dla podróżnych” (załącznik nr 1 – Organizacja dozoru celnego i kontroli celno-skarbowej ...)* i na tej podstawie *potwierdzany jest wywóz towaru na dokumencie Tax free, tj. po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróżnego zawartych w tym dokumencie z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość (art. 128 ust. 3 ustawy o VAT)*.

- sprawdzenie czy *podróżni, którzy uzyskali od sprzedawcy zwrot VAT, przewozili jednorazowo lub w sposób częstotliwy ilości towaru wskazujące na jego handlowe przeznaczenie*, było przedmiotem analizy w toku kontroli w US w Jarosławiu. W przedmiotowej kontroli ustalono, że Naczelnik US w Jarosławiu prawidłowo i zasadnie wystąpił z wnioskiem do Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Rzeszowie (UKS) o kontrolę u jednego z podatników. Jedną z przesłanek wnioskowania o kontrolę było stwierdzenie przez US dokonywania przez podatnika sprzedaży hurtowych ilości telefonów Iphone na rzecz 6 obywateli Ukrainy.

- sprawdzenie *rzetelności potwierdzenia wywozu towaru z Polski, tj. badania, czy pieczęcie i podpisy polskich funkcjonariuszy SCS na dokumentach Tax Free nie są fałszywe (podrobione)*, było przedmiotem analizy w toku kontroli US w Jarosławiu.

W trakcie tej kontroli analizie poddano kontrolę przeprowadzoną przez UKS

w Rzeszowie (wszczętą na podstawie wniosku Naczelnika US w Jarosławiu), której zakresem m.in. było potwierdzenie wywozu towarów w procedurze Tax Free.

- kontrole wewnętrzne nie obejmowały swym zakresem sprawdzenia rzetelności potwierdzenia wywozu zakupionego w Polsce towaru przez przejścia graniczne innych państw (np. Słowacji, Litwy, Węgier), tj. badania, czy pieczęcie i podpisy funkcjonariuszy celnych ww. państw na dokumentach Tax Free nie są fałszywe (podrobione).

Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej wyjaśnił, że w toku prowadzonych kontroli nie wystąpiły przesłanki do weryfikacji działań kontrolowanych jednostek w zakresie rzetelności potwierdzania wywozu zakupionego przez podróżnych towaru przez przejścia graniczne innych państw. Wskazać jednak należy, iż stosowne działania weryfikacyjne podejmowane są w zależności od potrzeb prowadzonych kontroli. Przykładowo w toku wskazanej wyżej kontroli w US w Jarosławiu, w ramach weryfikacji działań US wobec jednego z podatników, dokonano analizy prawidłowości realizacji procedury wywozu, w tym potwierdzenia wyprowadzenia towaru za granicę (na Ukrainę) przez przejście graniczne Zahony (Węgry). Weryfikacja przeprowadzona przez kontrolerów Działu Kontroli Wewnętrznej (skupiona jednakże na działaniach kontrolowanego urzędu skarbowego) nie obejmowała swoim zakresem weryfikacji pieczęci i podpisów funkcjonariuszy innych państw. Weryfikacji wywozu dokonano na podstawie Systemu Analizy Zgłoszeń Celnych Alina oraz ECS (Export Control System). Działania weryfikacyjne dokonane przez kontrolerów tutaj. IAS nie miały na celu weryfikacji podatnika, lecz – stosownie do statutowych zadań komórki – sprawdzenie, czy kontrolowany organ podatkowy wyczerpał dostępne narzędzia w swoich działaniach wobec podatnika.

- w dokumentacji z kontroli wewnętrznych nie odnotowano objęcia weryfikacją wartości towaru wyszczególnionego na dokumentach Tax Free pod kątem stwierdzenia, czy wartość ta nie odbiega istotnie od wartości rynkowej (może to wskazywać na pochodzenie towaru z łańcucha dostawców, na początku którego nie odprowadzono należnego VAT).

Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej wyjaśnił, że zagadnienie ceny/deklarowanej wartości towaru - jest podstawowym kryterium weryfikacyjnym czynności kontrolnych realizowanych przez organy podatkowe i organy kontroli celno-skarbowej. Analogicznie, w toku czynności kontroli wewnętrznej, weryfikacja kontrolowanych akt, szczególnie w przypadkach kontroli w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT, obejmuje badanie - potwierdzenie realności deklarowanych zdarzeń gospodarczych (zestawiane są kwoty wynikające z kontrolowanej dokumentacji z cenami rynkowymi). W toku czynności kontroli wewnętrznej uwzględniane są inne przesłanki mogące wskazywać na fikcyjność dokonywanego obrotu, jak np. możliwości transportowe pojazdu – co wykazano na str. 18 sprawozdania z kontroli przeprowadzonej w US w Jarosławiu. Zakwestionowano rzetelność dokonanej przez US w Jarosławiu weryfikacji sprzedaży 120 odbiorników TV w procedurze Tax Free. W toku kontroli ustalono, iż dopuszczalna masa całkowita oraz ładowność samochodu, którym dostarczono zakupione telewizory, w konfrontacji z parametrami w zakresie wagi i rozmiaru odbiorników TV (ustalonymi na podstawie strony internetowej producenta), poddają w wątpliwość możliwość wystąpienia takiej dostawy, i co się z tym wiąże - realność dokonanej sprzedaży.

W dokumentacji pozostałych 3 kontroli wewnętrznych (tj. US w Sanoku i US w Przemyślu – 2 kontrole) nie odnotowano sprawdzania ww. zagadnień.

Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej wyjaśnił m.in., że w pozostałych trzech kontrolach, zagadnienia wymienione w pkt 1-6 pisma z dnia 22 listopada 2019 r. nie były obejmowane czynnościami kontrolnymi ze względu na odmienny zakres kontroli, koncentrujący się na: szerokim aspekcie zasadności zwrotu podatku od towarów i usług (badania prawidłowości stosowania wytycznych resortowych w tym

zakresie oraz prawidłowości prowadzonych postępowań podatkowych (US Przemysł), w toku której analizie poddano akta podatkowe podatnika uczestniczącego w łańcuchu dostaw na rzecz podmiotów wystawiających dokumenty Tax Free, ze wskazania przedstawiciela podmiotu dostarczającego towar.

(akta kontroli str. 328-378, 654- 668, 914-960, 1002-1005)

6)

W okresie objętym kontrolą, IAS prowadziła wśród podatników VAT (sprzedawców Tax Free) akcje informacyjne dotyczące prawidłowości stosowania stawki 0% od sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free, w tym:

a) w dniu 4 kwietnia 2017 r. przygotowano *Komunikat dot. prawidłowego stosowania przepisów w ramach systemu Tax Free*, w oparciu o pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatku od Towarów i Usług z dnia 28 lutego 2017 r.<sup>48</sup>, który został zamieszczony w BIP (IAS, US i PUCS) w dniu 4 kwietnia 2017 r.;

b) pismem z dnia 4 kwietnia 2017 r. ww. komunikat przekazano naczelnikom US i NPUCS z poleceniem rozpowszechnienia wśród przedsiębiorców/sprzedawców uczestniczących w systemie Tax Free. Dodatkowo polecono NPUCS rozpowszechnienie ww. komunikatu wśród podróżnych. US przesyłały ww. komunikat łącznie do 986 przedsiębiorców/sprzedawców uczestniczących w systemie Tax Free. PUCS dokonał przetłumaczenia komunikatu na język ukraiński i w dwóch wersjach językowych został rozpowszechniony na podległych pg;

c) w dniu 26 kwietnia 2017 r. ukazał się w tygodniku *Życie Podkarpackie* artykuł pt.: *Czy szykują się kontrole w zakresie TaxFree*, artykuł był wynikiem odpowiedzi udzielonej redaktorowi Życia Podkarpackiego przez Rzecznika Prasowego IAS.

Działania informacyjne podejmowane przez IAS wobec podróżnych i sprzedawców (podatników VAT) m.in. w zakresie promowania elektronicznego rejestrowania dokumentów Tax Free opisano w pkt 1.4 niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 654-668, 961-969)

7)

W okresie objętym kontrolą, DIAS wydał w drugiej instancji 5 decyzji, które dotyczyły stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free. Decyzje te wydane zostały w I półroczu 2019 r. i utrzymywały w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W 3 przypadkach decyzję w pierwszej instancji wydał Naczelnik US w Przemysłu i w 2 przypadkach Dyrektor UKS w Rzeszowie.

Kwota uszczuplenia wynikająca z decyzji DIAS, które dotyczyły stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free wyniosła 5.936,9 tys. zł

Na wydane przez DIAS w drugiej instancji decyzje dotyczące stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free wyniesione zostały 4 skargi do WSA. Kwota uszczuplenia wynikająca z decyzji, które zostały zaskarżone do WSA wynosiła 5.835 tys. zł.

Na dzień 15 października 2019 r. WSA w Rzeszowie oddalił 3 skargi podatników na decyzje DIAS dotyczące stosowania stawki 0% przez sprzedawców towarów w ramach systemu Tax Free (wyroki nieprawomocne). Jedna skarga była w trakcie rozpatrywania. Na wyroki WSA wpłynęły 2 skargi kasacyjne dot. kwoty 255 tys. zł. Skargi te były w trakcie rozpatrywania.

DIAS wyjaśnił, że *nie zidentyfikowano problemów prawnych w działalności orzeczniczej w sprawach związanych ze stosowaniem stawki VAT 0% przez podatników VAT dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free. W zakresie problemów dowodowych zidentyfikowano trudności związane ze*

<sup>48</sup> znak: CP5.892.94.2016.BDDF.98

*sprawdzeniem/oceną rzetelności dokumentów Tax Free, w szczególności polegające na ustaleniu, czy podróźny wskazany na dokumencie Tax Free jest rzeczywistym nabywcą towaru (trudności z przesłuchaniem takiej osoby, konieczność korzystania z pomocy organów ścigania lub administracji podatkowej państwa trzeciego).*

(akta kontroli str. 654-668, 970-982)

3.4.

W okresie objętym kontrolą, pracownicy IAS, US i PUCS oraz funkcjonariusze PUCS uczestniczyli w 4 szkoleniach centralnych, pn. *Podatek od towarów i usług – eksport i import towarów*, w trakcie których omawiane były m.in. zagadnienia związane z kontrolą zasadności stosowania stawki 0% przez sprzedawców Tax Free.

W szkoleniach uczestniczyło łącznie 6 pracowników, w tym 4 pracowników US; jeden funkcjonariusz PUCS (z Działu Postępowania Celnego) oraz jeden pracownik IAS (z Działu Podatku od Towarów i Usług).

W okresie objętym kontrolą, IAS nie organizowała szkoleń regionalnych w ww. zakresie. Do IAS nie były zgłaszane zapotrzebowania na szkolenia dla pracowników US i UCS z zakresu weryfikacji zasadności stosowania stawki 0% przez sprzedawców Tax Free.

(akta kontroli str. 239-251)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli IAS prawidłowo realizowała zadania w zakresie nadzoru nad kontrolą podmiotów dokonujących sprzedaży towarów w ramach systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróźnym w systemie Tax Free.

Działalność analityczna IAS obejmowała kwestie związane z prawidłowością stosowania przez podatników VAT stawki 0% do sprzedaży cudzoziemcom spoza UE towarów w ramach procedury Tax Free. W wyniku prowadzonych analiz (z udziałem urzędów skarbowych i PUCS) identyfikowano problemy związane ze stosowaniem procedury zwrotu VAT dla podróźnych, w tym: ograniczoną możliwość pozyskiwania informacji z rejestru R30, nieprawidłowe wypełnianie przez sprzedawców dokumentów Tax Free (wystawianie dokumentów in blanco), długotrwały proces uzyskiwania informacji od administracji innych państw, handlowy charakter transakcji, o których informowano Ministerstwo Finansów. Nie wydawano podległym urzędom odrębnych wytycznych w zakresie sposobu weryfikacji rozliczeń podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki VAT 0% od sprzedaży towarów w tej procedurze. Prawidłowość postępowania urzędów wobec podatników dokonujących sprzedaży w systemie Tax Free była uwzględniana w kontrolach wewnętrznych prowadzonych przez IAS. W trakcie jednej z nich (w US w Jarosławiu) stwierdzono istotne nieprawidłowości w obszarze typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych. Do trudności dowodowych w działalności Dyrektora IAS jako organu odwoławczego zaliczono problemy związane ze sprawdzeniem i oceną rzetelności dokumentów Tax Free pod kątem ustalenia, czy podróźny wskazany na dokumencie Tax Free jest rzeczywistym nabywcą towaru. Zgodnie z wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie wydanymi w okresie objętym kontrolą, wszystkie skargi na rozstrzygnięcia DIAS w sprawach dotyczących podatników dokonujących sprzedaży w ramach Tax Free zostały oddalone.

IAS zapewniła również przeszkolenie własnych pracowników oraz funkcjonariuszy SCS w zakresie sposobu realizacji podstawowych zadań związanych z kontrolą zasadności stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców Tax Free.

## IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

Podjęcie działań mających na celu wypracowanie optymalnego rozwiązania ograniczającego zidentyfikowane w 2017 r. ryzyko wyłudzeń podatku VAT związane z niewystarczającym rozgródnieniem ciągów komunikacyjnych w ruchu pieszym na terenie pg w Medyce.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w 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.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Rzeszów, dnia 31 stycznia 2020 r.

Kontrolerzy  
Krzysztof Pakuła  
Główny specjalista kontroli  
państwowej

.....  
podpis

Paweł Adamski  
Doradca prawny

.....  
podpis

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Rzeszowie  
Dyrektor  
Wiesław Motyka

.....  
podpis

