

*Wzrost 166,144,142,20-21
20-5, 2145
P.*



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Białymstoku



LBI.410.014.04.2019

Pan Wojciech Orłowski
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
w Białymstoku
ul. Jana Klemensa Branickiego 9,
15-085 Białystok

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 Białymstoku, ul. Jana Klemensa Branickiego 9, 15-085 Białystok ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Wojciech Orłowski, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku ² od 1 marca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">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	Od 1 marca 2017 r. do dnia zakończenia czynności kontrolnych ³ , z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Białymstoku
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Tomasz Ambrozik, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LBI/104/2019 z 22 sierpnia 2019 r.2. Magdalena Krakowska-Wąż, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBI/105/2019 z 22 sierpnia 2019 r. (akta kontroli str. 1-2)

¹ Dalej: *Izba lub IAS*.

² Dalej: *Dyrektor*.

³ 12 listopada 2019 r.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm. Ustawa zwana dalej: *ustawą o NIK*.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

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”). Prawidłowo sprawowała nadzór nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w odniesieniu do podstawowych warunków korzystania z tej procedury. W 2019 roku zainicjowano sporządzanie analiz ukierunkowanych na identyfikację podróżnych wielokrotnie wywożących w ramach systemu Tax Free towary w dużej ilości i wysokiej wartości oraz podatników obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w oszustwach „karuzelowych” w powiązaniu z podróżnymi dokonującymi u nich największych zakupów. Izba podejmowała również celowe działania zmierzające do poprawy warunków techniczno-organizacyjnych dla sprawnej obsługi podróżnych dokonujących wywozu towarów objętych systemem Tax Free.

Uzasadnienie
oceny ogólnej

W okresie objętym kontrolą w Izbie rzetelnie identyfikowano problemy związane z niedostosowaniem infrastruktury przejść granicznych do natężenia ruchu oraz z niedostateczną obsadą kadrową funkcjonariuszy wpływające na czas oczekiwania podróżnych na przekroczenie granicy. Podejmowano również działania celem ich rozwiązania. Incydentalne skargi dotyczące odprawy podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free okazały się nieuzasadnione i zostały załatwione zgodnie z obowiązującymi przepisami. Prowadzono także działania informacyjne zmierzające do zwiększenia liczby sprzedawców posiadających uprawnienia dostępowe do prowadzonego przez KAS systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”.

W ramach nadzoru nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w procedurze Tax Free poddawano analizie podstawowe problemy identyfikowane przez graniczne oddziały celne. Efektem tego były wydawane przez Dyrektora IAS wytyczne określające sposób postępowania funkcjonariuszy w celu zapewnienia korzystania z tej procedury wyłącznie przez uprawnionych podróżnych. Prawidłowość obsługi dokumentów Tax Free była również przedmiotem kontroli wewnętrznych prowadzonych przez IAS. W ramach realizacji swoich zadań zainicjowano w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku (dalej: PUCS) sporządzanie analiz dotyczących ilości, wartości i częstotliwości wywozu przez podróżnych towarów w systemie Tax Free oraz ukierunkowanych na identyfikację podatników obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w oszustwach „karuzelowych” w powiązaniu z podróżnymi dokonującymi u tych podatników największych zakupów.

W IAS rzetelnie identyfikowano podstawowe mechanizmy nadużyć dotyczące stosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług z wykorzystaniem procedury Tax Free. Od kwietnia 2019 r. rozpoczął prace powołany przez DIAS Zespół, który zidentyfikował grupę podatników mogących uczestniczyć w „oszustwach karuzelowych” z wykorzystaniem procedury Tax Free. W związku z brakiem zgłoszeń od urzędów skarbowych i PUCS problemów dotyczących kontroli sprzedawców towarów w systemie Tax Free, Dyrektor IAS nie wydawał wytycznych dotyczących jednolitego sposobu i zakresu kontroli stosowania przez podatników zerowej stawki VAT od sprzedaży towarów w ramach Tax Free. Jednak problematyka ta była analizowana, a ich wyniki przekazywano właściwym komórkom organizacyjnym IAS, podległym urzędom skarbowym i PUCS. Zgodnie z wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku wydanymi w okresie objętym kontrolą, wszystkie skargi na rozstrzygnięcia DIAS w sprawach dotyczących podatników dokonujących sprzedaży w ramach Tax Free zostały oddalone.

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁶ 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	<p data-bbox="389 439 1377 566">1.1. Na 30 czerwca 2019 r. we właściwości miejscowej IAS funkcjonowały trzy drogowe przejścia graniczne (dalej: <i>pg</i>), tj. w Kuźnicy, Bobrownikach i Połowcach wraz z miejscem wyznaczonym w Białowieży, dwa kolejowe (w Kuźnicy i Siemianówce) oraz miejsce wyznaczone w Rudawce.</p> <p data-bbox="389 577 1377 674">Od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. oddziałach celnych województwa podlaskiego potwierdzonych zostało ogółem 2.374,7 tys. dokumentów Tax Free o łącznej wartości 1.532.058,4 tys. zł, z tego:</p> <ul data-bbox="389 689 1377 1133" style="list-style-type: none">– w Oddziale Celnym Drogowym (OCD) w Kuźnicy 388 tys. o wartości 287.034,6 tys. zł w 2017 roku (od 1 marca), 436,6 tys. o wartości 293.182,4 tys. zł w 2018 roku i 184,3 tys. o wartości 119.968,6 tys. zł w I półroczu 2019 roku,– w Oddziale Celnym (OC) w Bobrownikach odpowiednio 418,4 tys. o wartości 258.117,5 tys. zł, 510,3 tys. o wartości 315.182,0 tys. zł oraz 206 tys. o wartości 113.873,1 tys. zł,– w OC w Połowcach 94,2 tys. o wartości 605.94,1 tys. zł, 98 tys. o wartości 61.853,7 tys. zł oraz 32,3 tys. o wartości 17.302,8 tys. zł,– w Oddziale Celnym Kolejowym (OCK) w Kuźnicy 2,3 tys. o wartości 1.838, 8 tys. zł, 3,2 tys. o wartości 2.378,1 tys. zł oraz 1 tys. o wartości 732,1 tys. zł,– w miejscu wyznaczonym w Rudawce w 2018 roku potwierdzono jeden dokument o wartości 0,3 tys. zł. (akta kontroli str. 138 i 141-151) <p data-bbox="389 1149 1377 1585">1.2. W okresie objętym kontrolą w IAS dokonywano analiz stanu infrastruktury <i>pg</i> obejmujące wszystkie procedury realizowane na granicy, w tym warunki rejestracji dokumentów i kontroli towarów w ramach procedury Tax Free. Decyzją Nr 48/2018 Dyrektora Izby z 21 marca 2018 r. został powołany Zespół Lokalny do współpracy z Pełnomocnikiem Szefa KAS do spraw koordynacji działań izb administracji skarbowej obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze przejścia graniczne (dalej: <i>Zespół</i>). Jednym z trzech obszarów, będących w kręgu zainteresowania Zespołu była problematyka dotycząca zapewnienia płynności i efektywności granicznej obsługi celnej podróżnych i towarów oraz wykonywania działań kontrolnych na przejściach granicznych, w tym wykorzystania infrastruktury i sprzętu. Do prac w Zespole Dyrektor Izby delegował sześciu pracowników, w tym pięciu z <i>PUCS</i> i Kierownika Działu Granicznego w IAS. Do zadań przewodniczącego należało m. in. informowanie Dyrektora Izby o pracach Zespołu i ich wynikach. (akta kontroli str. 4)</p> <p data-bbox="389 1601 1377 1729">W kwietniu 2018 roku Zespół przedstawił raporty z przeglądu procedur odpraw i organizacji kontroli w <i>pg</i>, będących we właściwości miejscowej IAS. Na przykładzie raportów dotyczących <i>pg</i> w Kuźnicy i Bobrownikach, w przypadku których występowała największa skala ruchu podróżnych w ramach systemu Tax Free, stwierdzono m.in., że:</p> <ol data-bbox="389 1744 1377 1805" style="list-style-type: none">1) Drogowe przejście graniczne Bobrowniki – Bierestowica obsługiwane przez OC w Bobrownikach. <p data-bbox="427 1821 1377 2016">W wyniku działań Zespołu nie zidentyfikowano problemów z infrastrukturą <i>pg</i> odnoszących się bezpośrednio do odpraw podróżnych w procedurze Tax Free. Wskazano natomiast na ogólne problemy związane z infrastrukturą wpływające na czas oczekiwania na przekroczenie granicy. Należały do nich w szczególności: niedostosowanie infrastruktury <i>pg</i> do natężenia ruchu, zbyt małą liczbę pasów wjazdowych na <i>pg</i>, wąskie gardło w postaci jednego wąskiego mostu granicznego oraz</p>

⁶ 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.

przerwy we wpuszczaniu pojazdów na most przez służby białoruskie. W ramach podsumowania stwierdzono, że pg w obecnym kształcie, infrastrukturze i przy obecnej obsadzie kadrowej, biorąc pod uwagę zmiany w charakterystyce ruchu towarowego i osobowego, nie jest w stanie zwiększyć swej przepustowości. Jednocześnie sformułowano wnioski dotyczące m.in. rozbudowy wyjazdu z pg, wjazdu na pg, a także przebudowy dojazdu do pg. (akta kontroli str. 5-31)

2) Drogowe przejście graniczne Kuźnica – Bruzgi obsługiwane przez OCD w Kuźnicy.

W przypadku tego przejścia Zespół nie formułował problemów z infrastrukturą ani wniosków dotyczących bezpośrednio odpraw podróżnych w ramach procedury Tax Free. Zespół stwierdził natomiast, że pg w Kuźnicy w obecnym kształcie i infrastrukturze jest dobrze przygotowane do obsługi ruchu granicznego poza dwoma „wąskimi gardłami”. Planowane inwestycje związane z przebudową drogi w linii granicznej poprzez rozszerzenie do czterech pasów ruchu na każdym kierunku, planowana przebudowa drogi krajowej nr 19 jako drogi ekspresowej prowadzącej do przejścia pozwoli na zwiększenie przepustowości i pełne wykorzystanie potencjału infrastrukturalnego przejścia granicznego w Kuźnicy (akta kontroli str. 32-62)

Na podstawie wymienionych raportów oraz sygnałów z podległych granicznych oddziałów celnych wchodzących w strukturę PUCS, które wskazywały na potrzebę przeprowadzenia niezbędnych prac modernizacyjnych i budowlanych na terenie tych przejść, przedstawiciele IAS uczestniczyli w pracach okoloprojektowych prowadzonych przez Podlaski Urząd Wojewódzki (dalej: PUW). Ponadto, Dyrektor Izby w piśmie z dnia 19 czerwca 2018 r. poinformował Sekretarza Stanu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) m.in. o potrzebie podjęcia działań celem jak najszybszego uruchomienia projektu przebudowy pg w Kuźnicy a także o potrzebie zwiększenia limitu funkcjonariuszy służby celno-skarbowej w IAS⁷. Obecnie na terenie pg w Kuźnicy są prowadzone prace budowlane mające na celu przebudowę pawilonów kontroli celno-paszportowej i poprawę przepustowości, kontroli i bezpieczeństwa. Ich zakończenie jest planowane w II kwartale 2020 roku. (akta kontroli str. 141-159)

W przypadku pg w Bobrownikach w lipcu 2015 roku podjęto decyzję o jego kompleksowej przebudowie. Została opracowana dokumentacja projektowa przez PUW, w której tworzeniu uczestniczyła ówczesna Izba Celna w Białymstoku. Kluczową kwestią, od realizacji której została uzależniona przez PUW gruntowna przebudowa całego przejścia granicznego w Bobrownikach, jest realizacja inwestycji polegającej na budowie dodatkowego mostu drogowego przez rzekę Swisłocz na przejściu granicznym Bobrowniki-Bierestowica w ciągu polskiej drogi nr 65 i białoruskiej nr R-99, co było wielokrotnie zgłaszane do Ministerstwa Finansów⁸. (akta kontroli str. 141-159)

Poza wymienionymi działaniami, IAS na bieżąco podejmowała czynności zmierzające do poprawy warunków odpraw podróżnych w procedurze Tax Free. I tak:

- w OCD w Kuźnicy: [1] wymieniono sprzęt komputerowy z uwzględnieniem stacji roboczych, czytników kodów kreskowych oraz monitorów komputerowych, co w zasadniczy sposób wpłynęło na sprawność obsługi, [2] stworzono dwa dodatkowe stanowiska obsługi Tax Free, które są wykorzystywane w przypadku nagłego wzrostu ruchu granicznego,
- w OCK Kuźnicy zakupiono tablety celem umożliwienia obsługi dokumentów Tax Free w środku przewozowym z wykorzystaniem sieci WI-FI⁹,
- W OC w Bobrownikach w 2018 roku zakupiono nowe czytniki paszportów.

⁷ Pismo Nr 2001-IGG.0113.9.2018.IZ.

⁸ Na przykład pismo Nr 2001-IGG.08.5.2017 z 9 maja 2017 r. skierowane Pełnomocnika Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do spraw koordynacji izb administracji skarbowej, obsługujących drogowe, kolejowe, morskie i lotnicze przejścia graniczne.

⁹ Z równoległe prowadzonej przez NIK kontroli w PUCS wynika, że na 6 listopada 2019 r. obsługa dokumentów Tax Free w OCK w Kuźnicy nadal nie odbywała się w środku przewozowym.

Dodatkowo, celem optymalnego wykorzystania obecnego stanu infrastruktury technicznej w trakcie dokonywanych odpraw celnych (na podstawie zawartego porozumienia pomiędzy Dyrektorem IAS a Komendantem Podlaskiego Oddziału Straży Granicznej w Białymstoku), Oddziały Celne opracowały w porozumieniu z właściwymi miejscowo jednostkami Straży Granicznej, technologie w zakresie organizacji odpraw granicznych i celnych oraz przyjęto parametry stanowiące podstawę do systematycznej poprawy przepustowości przejść. W przedmiotowych dokumentach określono m. in.: [1] minimalne normy w zakresie ilości odprawianych środków transportu na jednej zmianie na każdym z kierunków, [2] siły i środki funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej oraz Straży Granicznej niezbędne do zapewnienia płynności odpraw, [3] sposób przekazywania służby na stanowiskach zapewniających ciągłość odprawy granicznej i kontroli celnej, [4] procedury wzajemnego informowania się o ujawnieniu przypadków pozostających we właściwości drugiej służby, [5] szczegółowe technologie odpraw celnych i granicznych, [6] parametry stanowiące podstawę do systematycznej poprawy przepustowości przejścia. (akta kontroli str. 141-159)

1.3.1. W raportach opisanych w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego dokonano też charakterystyki zasobów kadrowych na pg, będących we właściwości miejscowej IAS. W odniesieniu do Bobrownik zauważono, że optymalna obsada kadrowa (38 funkcjonariuszy) pomimo starań kierownictwa IAS nie była osiągnięta, w związku z czym funkcjonariusze musieli obsługiwać kilka stanowisk jednocześnie lub część stanowisk była nieobsadzona. W ramach wniosków wskazano m.in. na potrzebę zwiększenia liczby etatów na zmianie w sposób umożliwiający otwarcie wszystkich pasów odpraw. Z kolei w raporcie dotyczącym dpg w Kuźnicy niedostateczną obsadę kadrową wskazano, jako jeden z najistotniejszych czynników wpływających na czas oczekiwania na przekroczenie granicy. Zaznaczono, że niedostateczna obsada kadrowa uniemożliwiała otwarcie wszystkich pasów oraz stanowisk BKS. Wskazano, iż braki kadrowe powodują m.in. wydłużanie czasu oczekiwania do kontroli szczegółowej, uniemożliwiają zwiększenie poziomu kontroli pojazdów osobowych. (akta kontroli str. 5-31 i 32-62)

1.3.2. Wnioski wynikające z raportów były jedną z głównych przesłanek, na podstawie której kierownictwo IAS podejmowało działania dotyczące zapewnienia dostatecznej obsady stanowisk odpraw celnych zlokalizowanych na podległych pg¹⁰. Celem skompletowania obsady etatowej oddziałów celnych do stanu wynikającego m.in. z technologii odpraw w latach 2017 – 2018 w PUCS przeprowadzono dwie procedury naboru zewnętrznego do OCD w Kuźnicy i OC w Bobrownikach. Rekrutacja zainicjowana publikacją ogłoszenia 7 grudnia 2017 r. zakończyła się przyjęciem do służby od 1 sierpnia 2018 r. 15 funkcjonariuszy na dpg w Kuźnicy i 10 funkcjonariuszy na dpg w Bobrownikach. Z kolei rekrutacja zainicjowana publikacją ogłoszenia 27 lutego 2018 r. zakończyła się przyjęciem do służby od 22 października 2018 r. odpowiednio 24 i siedmiu funkcjonariuszy. Uzupełniająco jedna osoba została przyjęta do OC w Bobrownikach 13 listopada 2018 r. Od września dobiega końca procedura postępowania sprawdzającego wobec grupy 42 funkcjonariuszy przyjętych w ramach trzeciego naboru m.in. do OCD w Kuźnicy. Ponadto 25 czerwca 2019 r. rozpoczęła się kolejna procedura naboru 18 funkcjonariuszy do oddziałów granicznych. Wdrożono również proces systematycznego, czasowego wsparcia oddziałów celnych drogowych w Kuźnicy oraz Bobrownikach funkcjonariuszami pełniącymi służbę zarówno w IAS, jak i komórkach organizacyjnych PUCS (innych niż oddziały celne). Jednocześnie w wyniku naboru wewnętrznego obsada obu granicznych drogowych oddziałów celnych zwiększyła się o kolejne sześć osób (po trzy do każdej komórki organizacyjnej). Od 10 marca 2018 r. rozpoczęto proces rotacyjnej wymiany funkcjonariuszy pełniących służbę w granicznych oddziałach celnych. Celem powyższego działania jest m.in. wymiana doświadczeń oraz dobrych praktyk pomiędzy funkcjonariuszami z różnych oddziałów celnych. Niezależnie od działań podejmowanych przez Naczelnika PUCS, kierownicy Oddziałów Celnych, w zależności od bieżących potrzeb wynikających m.in. z tworzących się kolejek, dokonują przesunięć funkcjonariuszy pomiędzy stanowiskami wzmacniając obsadę stanowisk liniowych funkcjonariuszami wykonującymi na co dzień czynności administracyjne. Ponadto w sytuacjach przewidywanych braków kadrowych na poszczególnych zmianach dokonywano ich uzupełniania przesuując

¹⁰ Zobacz przypis Nr 7.

funkcjonariuszy pomiędzy zmianami. W ocenie Dyrektora Izby z 11 września 2019 roku *Obecna obsada kadrowa granicznych oddziałów celnych jest zgodna z wymogami określonymi w funkcjonujących na poszczególnych przejściach granicznych technologiach w zakresie organizacji odpraw granicznych i celnych.* (akta kontroli str. 141-159)

1.4. Izba realizowała działania promujące elektroniczne zgłaszanie dokumentów Tax Free zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym. Izba prowadzi jako centrum kompetencyjne stronę internetową www.granica.gov.pl. W serwisie dostępna jest zakładka Tax Free, na której zamieszczane są informacje dotyczące procedury Zwrot VAT dla Podróżnych. Opublikowany w niej materiał podzielony jest na dwie części. Pierwsza jest skierowana do sprzedawców, a druga (dostępna w pięciu wersjach językowych) do podróżnych. Zamieszczone w tej zakładce treści wyjaśniają istotę procedury Tax Free, opisują przebieg tej procedury oraz promują zgłaszanie z wersji elektronicznej dokumentów Tax Free. We wskazanej lokalizacji zainteresowani przedsiębiorcy mogą pobrać wniosek o otrzymanie dostępu do systemu w zakresie rozszerzonym (zakres pozwalający sprzedawcy wykonywać raporty i zestawienia w obszarze dokumentów własnych danego sprzedawcy). Dodatkowo są tam zamieszczone aktualne podstawy prawne oraz publikowane komunikaty skierowane do użytkowników systemu. Generowane są również newslettery wysyłane do wszystkich zarejestrowanych firm, które wyraziły zgodę na ich otrzymywanie.

Lokalne działania informacyjne realizowane były głównie w latach 2012 – 2014, gdy system elektronicznych zgłoszeń Tax Free wprowadzany był w całej Polsce. Ponadto latach 2015 – 2019 udzielano odpowiedzi na zapytania od dziennikarzy dotyczące systemu Tax Free. Zakres pytań obejmował podstawowe dane statystyczne i bardziej obszernie opracowania. Materiały te ukazywały się później w mediach zarówno polskich, jak i białoruskich. Zdaniem Dyrektora IAS Skuteczna informacja w latach 2012 – 2014 realizowana zarówno w naszym regionie, jak i na obszarze całego kraju przyczyniła się do rosnącego zainteresowania elektronicznym zgłaszaniem dokumentów Tax Free przez sprzedawców i podróżnych. W efekcie tych działań, w I kwartale 2019 roku elektroniczne zgłoszenia dokumentów Tax Free stanowiły ponad 90% ogólnej liczby dokumentów zgłoszonych w ramach systemu Zwrot VAT dla Podróżnych na polskich przejściach granicznych, w tym około 50% dokumentów Tax Free w formie elektronicznej zgłosili sprzedawcy, a 40% podróżni. (akta kontroli str. 141-151)

1.5.1. W okresie od 1 marca 2017 r. do 4 października 2019 r. do IAS wpłynęły dwie skargi, dotyczące niewłaściwej organizacji kontroli towaru w ramach procedury Tax Free oraz niewłaściwego zachowania funkcjonariusza. Na podstawie przeprowadzonych postępowań wyjaśniających, zarzuty przedstawione w obu skargach uznano za bezzasadne. W każdej z tych spraw, zawiadomienia o sposobie załatwienia skarg zostały udzielone skarżącym w terminie określonym w art. 237 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego¹¹. Zawiadomienia spełniały wymagania art. 238 § 1 tej ustawy. (akta kontroli str. 160)

1.5.2. W okresie objętym kontrolą do IAS nie wpływały sygnały, wnioski lub postulaty od parlamentarzystów, organizacji pozarządowych, przedsiębiorców i zrzeszających ich organizacji dotyczące warunków odprawy i oczekiwania na odprawę przez podróżnych w ramach procedury Tax Free. (akta kontroli str. 141-151)

1.5.3. Z informacji uzyskanej od Komendanta Podlaskiego Oddziału Straży Granicznej w Białymstoku wynika m.in., że:

- na przejściach granicznych na których pełnią służbę funkcjonariusze Podlaskiego Oddziału Straży Granicznej w Białymstoku (dalej: POSG) w okresie od 1 stycznia 2017 r. do chwili obecnej problemy dotyczące płynności ruchu na wyjazd z RP są odnotowywane głównie w godzinach popołudniowych danego dnia. Jak pisał Komendant POSG *Związane jest to z powrotami obywateli krajów trzecich, głównie Białoruś, Rosja, po zakupach jakie dokonali w Polsce. Zdecydowana większość osób podróżujących na wyjazd z RP posiada towar, który zgłasza w ramach Tax Free,*

¹¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 2096, ze zm.

- infrastruktura na przejściach granicznych na wyjazd z RP samochodów osobowych umożliwi efektywne wykorzystanie pasów odprawowych do zachowania płynności odprawy podróżnych w procedurze Tax Free. Natomiast, jak stwierdził Komendant POSG, *sama liczba pasów w dpg Kuźnica i Bobrowniki nie umożliwia otwarcia wystarczającej ilości pasów ruchu, tak by nie dopuścić do powstawania kolejek podróżnych rozliczających Tax Free. Ponadto problem stanowi infrastruktura dróg dojazdowych do przejść granicznych, która na chwilę obecną uniemożliwia wydzielenie osobnych pasów ruchu dla tej kategorii podróżnych co powoduje, że wszyscy podróżni w ruchu osobowym zarówno w ramach Tax Free, jak i w ruchu turystycznym stoją w jednej kolejce blokując się nawzajem. Jest to najbardziej odczuwalne w przejściu granicznym w Bobrownikach i Kuźnicy, głównie w godzinach popołudniowych, w dni robocze i soboty, co powoduje wydłużenie kolejki oraz czasu oczekiwania na odprawę graniczną.*
 - zwiększenie ilości funkcjonariuszy skierowanych do odprawy celnej podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free mogłoby wpłynąć na skrócenie czasu oczekiwania na odprawę graniczną wszystkim kategoriom podróżnych w ruchu granicznym,
 - w POSG na bieżąco jest dokonywana wymiana informacji w przedmiotowym zakresie na poziomie Placówek SG i Oddziałów Celnych m. in. celem dostosowania obsady funkcjonariuszy obu służb do aktualnej sytuacji na przejściu granicznym. Zasady współpracy między służbami są również omawiane na cyklicznych spotkaniach podsumowujących współdziałanie na poziomie Komendanta POSG i Dyrektora IAS.
- (akta kontroli str. 161-163)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą rzetelnie identyfikowano problemy związane z niedostosowaniem infrastruktury przejść granicznych do natężenia ruchu oraz z niedostateczną obsadą kadrową funkcjonariuszy wpływające na czas oczekiwania podróżnych na przekroczenie granicy. Podejmowano również działania celem ich rozwiązania. Incydentalne skargi dotyczące odprawy podróżnych dokonujących wywozu towarów w ramach procedury Tax Free okazały się nieuzasadnione i zostały załatwione zgodnie z przepisami. Prowadzono również działania informacyjne zmierzające do zwiększenia liczby sprzedawców posiadających uprawnienia dostępowe do prowadzonego przez KAS systemu informatycznego „Zwrot VAT dla podróżnych”.

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. W okresie od 1 marca 2017 r. do kwietnia 2019 r. komórka zarządzania ryzykiem IAS¹² nie prowadziła analizy ryzyka dotyczącego potwierdzenia przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej wywozu towarów poza obszar celny UE w procedurze Tax Free. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS: *Czynności związane z analizą ryzyka w zakresie Tax Free od 1 marca 2017 r. realizowane są zgodnie z regulaminem organizacyjnym w Pierwszym Referacie Analizy Ryzyka i Wymiany Międzynarodowej (CAR1) w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku. Referat Zarządzania Ryzykiem IAS w Białymstoku zajmuje się natomiast nadzorem merytorycznym nad prowadzonymi analizami ryzyka oraz nadawaniem kierunku analiz. Należy zauważyć, że dokument „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w Administracji Podatkowej” z lipca 2014 r., regulujący kwestie zarządzania ryzykiem w administracji skarbowej zastąpiony został od kwietnia 2019 r. dokumentem „Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej*

¹² Zgodnie z regulaminem organizacyjnym IAS do zadań Referatu Zarządzania Ryzykiem należy m.in.: [1] prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka, [2] nadzór merytoryczny nad analizami ryzyka prowadzonymi w podległych urzędach, [3] zlecenie przeprowadzania jednostkowych analiz ryzyka urzędom skarbowym i urzędowi celno-skarbowemu.

Administracji Skarbowej" (PZPA). Dokument ten reguluje i systematyzuje pojęcia takie jak analiza ryzyka, rejestr ryzyka oraz wprowadza wspólne procedury dla analiz celnych i podatkowych. Na obecnym etapie trwa proces wdrażania elementów zawartych w w/w dokumencie (m.in. tworzony jest Centralny Rejestr Ryzyka). W przedmiotowym dokumencie został również wprowadzony obowiązek powołania w IAS „Regionalnych Zespołów Analitycznych” (RZA) składających się z komórek analitycznych znajdujących się w IAS, UCS i wyspecjalizowanych urzędach skarbowych, odpowiedzialnych za kwestie związane z analizą ryzyka. W IAS w Białymstoku RZA został powołany Decyzją nr 95/2019 z 12 lipca 2019 r. Dyrektora IAS w Białymstoku. Zgodnie z PZPA komórka analityczna w tut. IAS (Referat Zarządzania Ryzykiem) odpowiada za nadanie kierunku analiz, weryfikację wyników, nadzoruje prace członków zespołu oraz podejmuje decyzje, co do ostatecznego kształtu przeprowadzanych analiz. Rozdzielenie obowiązków na poszczególne komórki analityczne wpisuje się w trend nowoczesnej analizy ryzyka, która została ukształtowana przez PZPA. Warto również nadmienić, iż w systematyce ryzyka stanowiącej załącznik do PZPA wymieniono 209 ryzyk celnych oraz skarbowych w 26 grupach obszarów ryzyka, natomiast problematyce procedury Tax Free poświęcono jedno ryzyko w 15 grupie (pkt 15.4.3). Należy dodać, iż pomimo tego, że nie był to wiodący obszar w działaniach analitycznych Referatu Zarządzania Ryzykiem, to w grudniu 2018 r. prowadzono analizę doraźną opartą na pozyskanych z Oddziału ds. Cudzoziemców i Rejestracji Zaprośzeń Podlaskiego Urzędu Wojewódzkiego w Białymstoku wydrukach zawierających listy wraz z załączonymi do nich danymi szczegółowymi podmiotów znajdujących się we właściwości tego Urzędu. Ustalenia analizy przekazano do wykorzystania służbowego do Pierwszego Urzędu Skarbowego i Podlaskiego Urzędu Skarbowego w Białymstoku. Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku jest „izbą graniczną”. W związku z tym utworzono w niej Pion Celno-Graniczny, w którym umiejscowiono Dział Graniczny (IGG). Dział Graniczny w IAS w Białymstoku, również prowadził działania z zakresu TAX FREE.

(akta kontroli str. 572-575)

W Dziale Granicznym IAS¹³, na podstawie danych otrzymanych od Kierowników granicznych Oddziałów Celnych zidentyfikowano następujące problemy dotyczące granicznej obsługi Tax Free: [1] stwierdzono przypadki niejednolitej formy wypełniania przedkładanych dokumentów Tax Free (w części drukowane oraz w części wypełniane pismem odręcznym). Zgłoszone przypadki były poddawane analizie i przekazywane, celem służbowego wykorzystania właściwemu, ze względu na siedzibę sprzedawcy, Naczelnikowi Urzędu Skarbowego, [2] ujawniono przypadki wywożenia towarów, których asortyment stwierdzony w wyniku przeprowadzonej kontroli był zgodny z asortymentem deklarowanym w dokumencie Tax Free, jednak wartość wywożonych towarów odbiegała od ich ceny rynkowej. Zgłoszone przypadki były przekazywane, celem służbowego wykorzystania właściwemu, ze względu na siedzibę sprzedawcy, Naczelnikowi Urzędu Skarbowego, [3] ujawniono przypadki wywożenia towarów w procedurze Tax Free przez podróżnych, którzy oprócz posiadania paszportu kraju trzeciego posiadali również kartę pobytu (czasowego lub stałego) na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgłaszane przypadki każdorazowo były poddawane analizie w oparciu o dane zgromadzone w systemach informatycznych: CEiDG, zakładka IPG systemu LEX, Krajowa Ewidencja Podatkowa SeRCe, REMDAT, PESEL, ZAOiL, POBYT2. W przypadku stwierdzenia, że ośrodek czynności życiowych danego podróżnego, jego interesy osobiste i majątkowe faktycznie zlokalizowane są na terytorium RP, do właściwego naczelnika US ze względu na miejsce zamieszkania podróżnego, była przesyłana informacja o stwierdzonej nieprawidłowości. Kierownik Działu Granicznego IAS stwierdził również, że *W granicznych oddziałach celnych są prowadzone cykliczne, kwartalne akcje kontrolne, których głównym celem jest identyfikacja wystąpienia przypadków nieprawidłowości związanych z wywozem towarów w ramach procedury Tax Free. Podejmowane działania polegają na podniesieniu o 100% poziomu kontroli dokumentów Tax Free na trzech wybranych zmianach na drogowych*

¹³ Do zadań Działu Granicznego należy m.in.: [1] opracowywanie i wdrażanie standardów działania w zakresie obsługi ruchu osobowego i towarowego w przejściach granicznych, [2] nadzorowanie oraz inicjowanie zmian w zakresie efektywności procedur kontrolnych i technologii odpraw osób i towarów w przejściach granicznych, [3] koordynacja współpracy z jednostkami Straży Granicznej, innymi służbami, organami, instytucjami oraz partnerami zagranicznymi w zakresie realizacji zadań kontroli osób i towarów w przejściach granicznych.

przejściach granicznych. Dotychczas stwierdzane efekty potwierdzają znikome zagrożenie wystąpienia nieprawidłowości całkowitego braku wywożonych towarów, częściowego braku wywożonego towaru lub wywożenia towarów innych niż opisanych w przedkładanych dokumentach Tax Free, co znajduje swoje odzwierciedlenie w bardzo niskim współczynniku stwierdzanych nieprawidłowości (w roku 2018 wyniósł on 0,08%).

(akta kontroli str. 296-310)

W systemie Zwrot VAT dla Podróżnych Dział Graniczny IAS dokonywał sprawdzeń na podstawie informacji sygnalnych otrzymanych z komórek organizacyjnych Izby lub od innych instytucji. Informacje dotyczyły głównie uwag zauważonych podczas kontroli dokumentów Tax Free, wskaźników ryzyka odnośnie statusu podróżnych (podejrzenie braku uprawnień do skorzystania ze zwrotu VAT dla Podróżnych), stanu towarów (towary używane, braki towarów) lub wartości towarów (zawyżenie wartości w stosunku do jakości towaru). Na przykład, w związku z prowadzonymi czynnościami Działu Granicznego w zakresie zasadności korzystania z procedury Tax Free przez podróżnych posiadających kartę pobytu w Polsce, PUCS poinformował, że *W wyniku porównania danych za styczeń-listopad 2017 r. z systemów SOC-O i Zwrot VAT dla Podróżnych ustalono według zbieżności brzmienia imienia, nazwiska oraz daty urodzenia 406 osób, które w procedurze Tax Free (wywóz towaru przez drogowe przejście graniczne w tut. właściwości miejscowej) posługiwały się paszportem kraju trzeciego zaś przy wjeździe do Polski paszportem wystawionym przez kraj unijny. Wywiozły one w ww. okresie w ramach Tax Free towar o wartości 1 845 872 zł.* Sprawdzeń dokonywano również w oparciu o dane z urzędów wojewódzkich, urzędów celno-skarbowych spoza właściwości IAS, Straży Granicznej, rejestrów działalności gospodarczej oraz innych źródeł informacji, mogących przyczynić się do sformułowania końcowych wniosków. Dokumentowanie czynności zastało utrwalone głównie w formie tabel, zestawień, wykazów w wersji komputerowych plików danych.

(akta kontroli str. 311-315 i 393-411)

2.1.2. W okresie objętym kontrolą do Dyrektora IAS nie były zgłaszane (poza opisanymi w pkt. 2.1.1) przez Naczelnika PUCS problemy związane z potwierdzaniem wywozu towarów w ramach procedury Tax Free poza obszar celny UE. W związku z tym, Dyrektor IAS nie przekazywał do Ministerstwa Finansów informacji dotyczących problemów w realizacji procedury. Niemniej jednak 17 stycznia 2018 r. Dyrektor IAS powołał Centrum Kompetencyjne („Centrum”) wspomagające Departament Cel Ministerstwa Finansów w zakresie utrzymania, administrowania i rozwoju systemu Zwrot VAT dla Podróżnych i działania systemu w IAS w ramach jej struktury organizacyjnej. Powołanie Centrum miało na celu realizację zadań IAS obejmujących takie obszary jak: [1] utrzymanie, administrowanie i rozwój Systemu, [2] całodobowe prowadzenie wsparcia użytkowników Systemu i utrzymanie ciągłości działania. Centrum było inicjatorem lub wykonawcą technicznym następujących zmian w Systemie:

- 1) Wprowadzenie blokady „Wysoka Wartość” miało na celu eliminację błędnych dużych wartości wywożonego towaru.
- 2) Uproszczono rejestrację zagranicznych dokumentów Tax Free.
- 3) OC udostępniono mobilną wersję Systemu w celu odprawy podróżnych w środku transportu.
- 4) Integracja z SPD EKS v 1.0 miała na celu przydzielanie funkcjonariuszy do pracy przy mobilnej wersji Systemu. Funkcjonalność ma wyeliminować możliwość potwierdzania wywozu towaru w procedurze Tax Free przez funkcjonariuszy, którym nie powierzono takiej roli w zmianie, zwłaszcza przy odprawach mobilnych w środku transportu.
- 5) Wprowadzono blokadę powielania w Systemie zapisów dotyczących brakującego towaru.
- 6) Zmieniono katalog „Asortyment”.
- 7) Wdrożono moduł „Przekraczania Granicy ZAOiL”.
- 8) Zmieniono procedurę awaryjną TF v2.1
- 9) Wdrożono moduł „Rejestr US”.
- 10) Rozpoczęto prace związane z analizą możliwości wykorzystania w systemie Tax Free danych z systemu POBYT2 Urzędu ds. Cudzoziemców.

W ramach programu Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych na poziomie Ministerstwa Finansów powołano projekt PUESC P.4.6. TAX FREE, którego założeniem jest forma elektroniczna wszystkich dokumentów TAX FREE wystawianych na terenie kraju. Do chwili obecnej w projekcie: [1] opracowano założenia nowego systemu; [2] zdefiniowano zakres niezbędnych zmian legislacyjnych koniecznych dla wdrożenia projektowanego rozwiązania; [3] opisano wymagania funkcjonalne dla nowego systemu; [4] uzgodniono wymagania funkcjonalne integracji z systemami ZISAR i Cyfrowa Granica, [5] opisano standardy komunikacji systemu Tax Free z systemem CG.

(akta kontroli str. 164-175 i 188-228)

2.1.3. Problematyka dotycząca funkcjonowania systemu zwrotu podatku VAT podróżnym była siedmiokrotnie poruszana na spotkaniach (naradach) z pracownikami urzędów skarbowych województwa podlaskiego oraz PUCS, w szczególności w aspekcie wykorzystania mechanizmu Tax Free w oszustwach karuzelowych. Natomiast na spotkaniach Zespołu roboczego do spraw przeciwdziałania wykorzystywania w obrocie „karuzelowym” procedury Tax Free (który rozpoczął prace w kwietniu 2019 r.) omawiano kierunki analiz zmierzających do zidentyfikowania podatników dokonujących sprzedaży towarów w ramach systemu Tax Free, których działalność może wskazywać na uczestnictwo w obrocie „karuzelowym”. Wynikiem spotkań były konkretne kryteria typowania podatników do dalszych analiz, które przyczyniły się do zidentyfikowania podmiotów potencjalnie uczestniczących w obrocie „karuzelowym”.

Ponadto w IAS funkcjonuje Zespół ds. orzecznictwa Izby Skarbowej w Białymstoku oraz urzędów skarbowych województwa podlaskiego. Do zadań Zespołu należy głównie omówienie przepisów i przedstawienie orzecznictwa w zakresie podatku CIT, PIT, VAT, a także wypracowanie propozycji działań możliwych do podjęcia w celu przeciwdziałania wyłudzeniom w obrocie „karuzelowym” podatku VAT i wykorzystywaniu w tym celu m.in. procedury Tax Free. Efektem tych prac była m.in. poprawa jakości kontroli oraz orzecznictwa w zakresie Tax Free. Także w wyniku podjętych dyskusji, komórka analityczna PUCS wytypowała (w oparciu o dane z JPK, systemu „Zwrot VAT dla podróżnych” oraz inne posiadane informacje) sprzedawców, co których zachodzi uzasadnione podejrzenie uczestnictwa w obrocie „karuzelowym”. W celu przerwania mechanizmu wyłudniającego nienależny zwrot podatku VAT, w systemie „Zwrot VAT dla Podróżnych” zakładano dla wskazanych sprzedawców zastrzeżenia statyczne w systemie Zwrot Vat dla podróżnych. Wytyczne i zalecenia dotyczące procedury Tax Free zostały przekazane naczelnikom urzędów skarbowych na spotkaniach zespołu 21 kwietnia 2015 r., 16 marca 2016 r. i 9 marca 2017 r.

(akta kontroli str. 164-175 i 229-254)

2.1.4. W Izbie, w ramach Zespołu roboczego do spraw przeciwdziałania wykorzystywania w obrocie „karuzelowym” procedury Tax Free, zainicjowano sporządzanie w PUCS analiz dotyczących ilości, wartości i częstotliwości wywozu przez podróżnych towarów w systemie Tax Free oraz ukierunkowanych na identyfikację podatników obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w oszustwach „karuzelowych” w powiązaniu z podróżnymi dokonującymi u tych podatników największych zakupów¹⁴. Problematyka dotycząca obrotu „karuzelowego” została omówiona w pkt 2.1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁴ Wyniki tych analiz opisano w wystąpieniu pokontrolnym sporządzonym w ramach równoległej prowadzonej kontroli w PUCS. Ponadto w ramach równoległej prowadzonej kontroli w PUCS sporządzono zestawienie 30 podróżnych dla których suma wartości dokumentów Tax Free zarejestrowanych w systemie Zwrot VAT dla Podróżnych w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. była największa. Łączna wartość tych dokumentów wyniosła 47.785,7 tys. zł, z czego dla poszczególnych podróżnych – od 1.098,3 tys. zł do 3.038,8 tys. zł. Różna była liczba przedstawionych przez nich dokumentów Tax Free (od 177 do 1,3 tys.) oraz ich średnia wartość jednostkowa (od 1 tys. zł do 6,6 tys. zł).

Ponadto, po otrzymaniu w marcu 2017 roku stanowiska Departamentu Podatku od Towarów i Usług z 28 lutego 2017 r. w sprawie roli organu celnego w zakresie potwierdzania wywozu towarów o charakterze handlowym na dokumencie Tax Free¹⁵, w Izbie podjęto następujące działania:

- 1) W dniu 20 marca 2017 r. na stronie BIP IAS zamieszczono komunikat, w którym przypomniano sprzedawcom uczestniczącym w systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* zasady wywozu przez podróżnych towarów na dokumentach Tax Free.
- 2) Po wyroku NSA w sprawie I FSK 2030/15 z 29 czerwca 2017 r.¹⁶, zgodnie z którym możliwość zastosowania przez sprzedawcę zerowej stawki do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu w systemie Tax Free, nie jest uzależniona od weryfikacji przez niego przeznaczenia sprzedawanych podróżnemu towarów, w Izbie ponownie przeanalizowano przedmiotowe zagadnienie, biorąc dodatkowo pod uwagę zapadłe po orzeczeniu NSA wyroki sądów administracyjnych w sprawach I Lu 111/18 z dnia 20.03.2018r. oraz I SA/Bk 1738/17 z dnia 13.02.2018 r., które podkreślały obowiązki sprzedawców związane z zachowaniem należytej staranności w zakresie przeznaczenia sprzedawanych towarów. Jak wyjaśnił Kierownik Działu Granicznego IAS *analizując przedmiotowe zagadnienie tutaj organ brał pod uwagę przede wszystkim problem ewentualnego wykorzystywania systemu Zwrot VAT dla Podróżnych w karuzelach podatkowych, wobec czego jego działania były w pierwszej kolejności nastawione na kreowanie odpowiedzialnych zachowań przedsiębiorców uczestniczących w systemie i będących jego beneficjentami podatkowymi.*
- 3) Pod nadzorem IAS, w PUCS były prowadzone analizy dotyczące wartości i częstotliwości przedstawianych przez podróżnych dokumentów Tax Free w powiązaniu z wiarygodnością podatkową sprzedawców, u których były nabywane towary. Jak wyjaśnił Kierownik Działu Granicznego IAS *Ze względu na znikomą skalę ewentualnych nadużyć podatkowych oraz wspomniany wcześniej brak definicji legalnej wywozu o charakterze handlowym, a także jednoznacznych kryteriów pozwalających na zaklasyfikowanie konkretnego wywozu jako handlowego lub niehandlowego, nie zidentyfikowano przypadków niepotwierdzenia wywozu towarów na dokumentach Tax Free wobec osób fizycznych przekraczających granicę (podróżnych).* Dodał również *W tym samym okresie, wzmożona działalność analityczna PUCS w obszarze Tax Free skupiała się na identyfikacji m.in. grup towarowych, które są obarczone ryzykiem nieprawidłowości i fikcyjnym wywozem z uwagi na swoją wartość. Działania w tym*

¹⁵ W piśmie nr PT.2.8143.14.2017.BDDF.71 z 28 lutego 2017 r. Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów wskazał m.in. że: *Jednocześnie Departament Podatku od Towarów i Usług informuje, że przygotowuje pismo do izb skarbowych mające na celu rozpowszechnienie informacji wśród sprzedawców uczestniczących w systemie Tak Free i podróżnych, że w przypadku sprzedaży podróżnym towarów w ilościach wskazujących na przeznaczenie handlowe wywóz takich towarów nie będzie potwierdzany przez organy celne na dokumentach Tax Free.*

¹⁶ NSA rozpatrując sprawę dotyczącą prawa do zastosowania przez sprzedawcę zerowej stawki VAT dla dostawy dokonanej w systemie Tax Free, w zakresie ograniczania ilości sprzedawanych towarów w tym systemie stwierdził m.in., że: *Uwzględniając zatem, że w sytuacji gdy w art. 126 ust. 1 ustawy o VAT postanowiono, że podróżni mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nich poza terytorium Wspólnoty w bagażu osobistym, nie może budzić wątpliwości, że warunkiem zwrotu podatku podróżnemu jest, aby wywiózł on ten sam towar, który uprzednio nabył, i aby przy wywozie towar ten był - w ramach bagażu osobistego - w stanie nienaruszonym. Stan nienaruszony towaru oznacza zaś taki stan, w jakim konkretny wywożony towar został wcześniej zakupiony u sprzedawcy. To zaś wymaga, aby funkcjonariusz celny przed potwierdzeniem wywozu towarów w systemie Tax Free stosownymi pieczęciami, dokonał rewizji towaru pod względem jego tożsamości i nienaruszalności, a tym samym prawidłowości jego wywozu w ramach procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy o VAT, w tym co do warunków bagażu osobistego, a tym samym - określenia ich charakteru w aspekcie przeznaczenia, z uwzględnieniem w szczególności rodzaju oraz ilości, a także częstotliwości dokonywania wywozu, wynikającej z danych posiadanych przez organy służby granicznej. Stwierdzenie przez funkcjonariusza, że te obiektywne kryteria dotyczące wywożonych towarów w ramach ww. procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy o VAT, wskazują na handlowe ich przeznaczenie, wyklucza potwierdzenie wywozu w ramach tej procedury poprzez przedstawienie na dokumencie Tax Free stempla "Vat-Zwrot" oraz pieczęci "Polska-Cło". Ustawodawca w żadnym przepisie nie nałożył takich obowiązków kontrolnych w powyższym zakresie na sprzedawców. Sprzedawca przy tym nie ma ani prawnej, ani też faktycznej możliwości weryfikowania celu, w jakim podróżny nabywa dany towar i z jaką czyni to częstotliwością.*

zakresie wykonywano z użyciem algorytmu stuprocentowego typowania do kontroli towarów powyżej określonego poziomu wartości sprzedaży. Ponadto należy mieć na uwadze, że podejmowane na przestrzeni lat 2017 – 2019 czynności koncentrowały się na eliminacji z obrotu w ramach systemu Tax Free osób, które nie mają prawa do jego stosowania z uwagi na brak spełnienia precyzyjnych i niekwestionowanych przesłanek ustawowych. Przykładowe analizy prowadzone w tym zakresie dotyczyły: [1] osób posiadających stałe miejsce zamieszkania w Polsce i wywożących towar w ramach procedury Tax Free, [2] możliwości okazywania tych samych towarów, o tej samej wartości do różnych dokumentów Tax Free wystawianych przez tego samego sprzedającego, [3] przeglądu kontroli wynikowych zarejestrowanych w systemie Zwrot VAT dla Podróżnych pod kątem wytypowania osób do kolejnych kontroli, [4] zakładania zastrzeżeń ukierunkowanych na konkretnych podróżnych w powiązaniu ze sprzedawcą, [5] zakładania zastrzeżeń ukierunkowanych na konkretne osoby wywożące towary na dokumentach Tax Free, co do których istnieje możliwość ich ponownego wwozu na terytorium RP. W ramach powołanego w kwietniu 2019 r. Zespołu roboczego ds. przeciwdziałania wykorzystywaniu w obrocie „karuzelowym” procedury Tax Free, dokonywano analiz ewentualnych działań organu do podróżnych. W opinii DIAS w Białymstoku, wyrok NSA w sprawie I FSK 706/19 z dnia 9 lipca 2019 r. stanowi pierwszą próbę sprecyzowania procedury, w ramach której możliwe jest ponoszenie przez podróżnych konsekwencji wywozu uznanego przez organ za handlowy na etapie odprawy granicznej, w związku z czym będzie brany pod uwagę w dalszych pracach Zespołu. (akta kontroli str. 296- 301 i 311-364)

2.2.1. Dyrektor IAS, na podstawie uzyskanych informacji z oddziałów celnych dotyczących pojawiających się nieprawidłowości w zakresie potwierdzenia wywozu towaru w ramach procedury Tax Free, w formie pisemnej określił:

- 1) Sposób postępowania w przypadku stwierdzenia posiadania przez podróżnego wywożącego towary z zastosowaniem dokumentów Tax Free karty pobytu lub też paszportu kraju członkowskiego UE.
- 2) Sposób postępowania z towarami używanymi, których wywóz jest zgłaszany z wykorzystaniem dokumentów Tax Free.
- 3) Postępowanie w przypadku stwierdzenia ujęcia w dokumencie Tax Free usługi związanej z wywożonym towarem.
- 4) Zasady dotyczące odprawy dokumentów Tax Free przedkładanych przez krajowych dyplomatów posiadających akredytację w krajach trzecich.
- 5) Wytyczne dotyczące stosowania procedury obsługi potwierdzanych dokumentów Tax Free w granicznych oddziałach celnych wchodzących w skład IAS, w przypadku odprawy dokumentów Tax Free, w odniesieniu do których stwierdzono, w wyniku przeprowadzonej kontroli, całkowity brak towaru.
- 6) Zasady postępowania w przypadku okazania przez podróżnego dokumentu Tax Free wypełnionego w sposób niejednorodny (tj. zawierającego wpisy odręczne i maszynowe w szczególności danych podróżnego).
- 7) Poziom kontroli towarów wywożonych na podstawie dokumentów Tax Free. W piśmie z 12 grudnia 2018 r. skierowanym do PUCS polecono obniżenie progu kontroli dokumentów Tax Free w poszczególnych oddziałach celnych do poziomu 15% (w przypadku braku innych wniosków Naczelnika PUCS w ww. zakresie).

Ponadto, w przypadku towarów o znacznej wartości wprowadzono do systemu Zwrot VAT dla podróżnych funkcjonalność, dzięki której po wpisaniu towaru o wartości przekraczającej ustalony próg pojawia się komunikat o wysokiej wartości towaru, który funkcjonariusz dokonujący odprawy musi dodatkowo potwierdzić. Dyrektor IAS odnosząc się do minimalizacji ryzyka występowania zjawisk korupcyjnych w procesie obsługi dokumentów Tax Free przez funkcjonariuszy (np. objęcie stanowisk rejestracji dokumentów i kontroli towarów monitoringiem wizyjnym oraz oddzielenia zadania polegającego na rejestracji dokumentów od kontroli fizycznej towarów opisanego również w pkt. 2.2.2 wystąpienia pokontrolnego) stwierdził, że na przejściach granicznych funkcjonuje (...) telewizja przemysłowa CCTV dokonująca całodobowej rejestracji obrazu, co ma na celu

zapobieganie zjawiskom korupcyjnym. Ponadto, określony procent wprowadzonych dokumentów kontrolowany jest w ramach nadzoru służbowego przez kierownika zmiany, zastępcę kierownika lub dyspozytora. (akta kontroli str. 282-289 i 255-265)

Dyrektor IAS nie wydał wytycznych dotyczących:

- 1) Jednolitego sposobu oceny jednorazowo wywożonego towaru pod kątem stwierdzenia, czy jego ilość i rodzaj nie wskazują na jego handlowe przeznaczenie.
- 2) Jednolitego sposobu analizy danych historycznych dotyczących częstotliwości wywozu przez danego podróżnego towarów pod kątem stwierdzenia, czy ilość i rodzaj towaru, a także częstotliwość wywozu nosi znamiona działalności handlowej.
- 3) 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.

Wyjaśniając przyczyny niewydania wymienionych wytycznych (ppkt 1-3) Dyrektor IAS stwierdził, że *Obszerowany poziom uchybień w stosowaniu procedury Tax Free przez podróżnych nie wymagał dotychczas tworzenia na poziomie IAS wytycznych dotyczących sposobu oceny wywożonego towaru pod kątem stwierdzenia przeznaczenia handlowego w stosunku do jednorazowego wywozu oraz danych historycznych. Dodatkowo, Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego ani właściwe merytorycznie w zakresie podatku VAT, kontroli oraz analizy ryzyka komórki organizacyjne Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku nie sygnalizowały potrzeby wprowadzenia wytycznych w celu bardziej szczegółowego określenia zadań w tym zakresie. Ze względu na brzmienie przepisów działu XII rozdziału 6 ustawy o podatku od towarów i usług, brak jednoznacznej definicji ustawowej wywozu o charakterze handlowym oraz zmieniającą się linię orzeczniczą sądów administracyjnych, ewentualne ujednoczenie zasad postępowania w przypadku kontroli towarów wywożonych w bagażu osobistym podróżnych powinno mieć miejsce w skali krajowej z poziomu Ministerstwa Finansów. Obowiązujące przepisy dot. systemu zwrotu VAT dla podróżnych nie zawierają definicji legalnego wywozu o charakterze handlowym, ani jednoznacznych kryteriów ilościowych lub wartościowych pozwalających na jednolitą ocenę każdego wywozu. Wobec powyższego, próba ujednoczenia podjęta na poziomie pojedynczej jednostki nie gwarantuje oczekiwanej pewności procedur kontrolnych i innych instrumentów prawnych stosowanych wobec osób fizycznych przekraczających granicę RP. Należy przy tym podkreślić, iż zakres kontroli wywozu towarów reguluje nie tylko ustawa o podatku od towarów i usług, ale także unijne i krajowe regulacje z zakresu prawa celnego, podatkowego oraz ograniczeń chroniących bezpieczeństwo i zdrowie publiczne oraz wspólny rynek UE. Funkcjonariusz celno-skarbowy dokonujący kontroli, na podstawie posiadanych uprawnień, przepisów prawa, doświadczenia oraz wskazań systemów elektronicznych ma możliwość indywidualnej oceny każdej sytuacji z uwzględnieniem rodzaju towaru oraz okoliczności towarzyszących jego wywozowi. Jednocześnie, w celu uporządkowania czynności wymaganych przy obsłudze ruchu towarowego, na podstawie przyjętego Regulaminu Organizacyjnego Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku zatwierdzonego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku zostały opracowane procedury wewnętrzne obejmujące wyspecyfikowane czynności jakie należy wykonać w trakcie obsługi konkretnych zgłoszeń celnych lub zaistniałych sytuacji rzeczywistych. Jednym z tych dokumentów jest procedura Zgłoszenie na dokumencie Zwrot VAT dla Podróżnych.*

- 4) 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.
- 5) Jednolitego sposobu raportowania na temat stwierdzenia przypadków braku towaru (powyżej określonej wartości) wykazanego na dokumentach Tax Free przedstawianych przez podróżnego w celu wykorzystania tych informacji w kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych u sprzedawców towarów w systemie Tax Free.
- 6) Jednolitego sposobu raportowania na temat występowania dokumentów Tax Free wystawionych in blanco.

Dyrektor IAS wyjaśnił (ppkt 4-6), że Ze względu na wspomniany wcześniej poziom uchybień oraz konieczność indywidualnego traktowania zaistniałych sytuacji, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku nie określał również jednolitego sposobu raportowania o uchybieniach, w tym także o zawyżeniu wartości towaru, jego braku lub dokumentach in blanco. Jednakże informacje otrzymane z granicznych oddziałów celnych dot. min. stwierdzonego zawyżenia wartości, niejednolitego wystawiania dokumentów były każdorazowo przekazywane do właściwych jednostek i komórek organizacyjnych (w tym urzędów skarbowych, komórek analitycznych lub kontrolnych w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym oraz właściwych w zakresie podatku VAT, kontroli oraz analizy ryzyka komórek Izby Administracji Skarbowej). Dodatkowo, z inicjatywy własnej Dział Graniczny dokonywał sprawdzeń w systemie Zwrot VAT dla podróżnych w związku z informacjami sygnałnymi napływającymi z komórek organizacyjnych tut. izby lub od innych organów i instytucji. Otrzymywane informacje dotyczyły głównie zauważonych podczas kontroli dokumentów Tax Free, wskaźników ryzyka odnośnie statusu podróżnych (np. podejrzenie braku uprawnień do skorzystania ze zwrotu VAT dla Podróżnych), stanu towaru (np. towary używane) lub wartości towarów (zawyżenie wartości w stosunku do jakości towaru). Sprawdzeń i analiz dokonywano również w oparciu o dane z urzędów wojewódzkich, z urzędów celno-skarbowych, ze Straży Granicznej, z rejestrów działalności gospodarczej oraz innych źródeł informacji, mogących przyczynić się do sformułowania końcowych wniosków. Dokumentowanie analiz zostało utrwalone w formie tabel, zestawień i wykazów w wersji komputerowych plików danych, będących załącznikami w danej sprawie. Po przeprowadzeniu czynności analitycznych i sprawdzających informacje z wnioskami lub propozycjami działań były przekazywane do adresatów wg właściwości rzeczowej lub miejscowej. Część z czynności analitycznych w stosunku do otrzymanych informacji sygnałnych, kończyła się wnioskami o potrzebie podjęcia czynności kontrolnych lub dalszych czynności weryfikacyjnych w stosunku do przedsiębiorców lub podróżnych. Część spraw kończyła się wnioskami o braku przesłanek do podejmowania dalszych czynności kontrolnych lub weryfikacyjnych. W okresie od 1 marca 2017 r. do 31 sierpnia 2019 r. wystosowano pisma z wynikami i wnioskami z przeprowadzonych czynności sprawdzających lub weryfikacyjnych. (...) (akta kontroli str.282-287 i 270-276)

2.2.2. W okresie objętym kontrolą Dział Kontroli Wewnętrznej IAS przeprowadził dwie kontrole w obszarze realizacji zadań związanych z kontrolą wywożonego przez podróżnych, poza terytorium UE, towarów z zastosowaniem procedury Tax Free¹⁷. Obie kontrole prowadzone były w trybie planowym, a ich zakres przedmiotowy obejmował realizację procedury Zwrot Vat dla podróżnych. Stwierdzone nieprawidłowości polegały głównie na: [1] niezarejestrowaniu w systemie Zwrot VAT dla podróżnych dziewięciu dokumentów Tax Free, obsługiwanych w procedurze awaryjnej, [2] niedokumentowaniu wyników przeprowadzonych kontroli w procedurze awaryjnej w odniesieniu do 30 dokumentów poddanych analizie (100% badanej próby), [3] zdublowaniu w trzech przypadkach danych w systemie Zwrot VAT dla Podróżnych, [4] wielokrotnej rejestracji wyników kontroli w systemie Zwrot VAT dla podróżnych dokumentów Tax Free, [6] niewłaściwym wprowadzeniu do systemu numerów stempla, [7] zdublowaniu numerów stempli, [8] występowaniu przerw w ciągłości numeracji stempli w systemie Zwrot VAT dla podróżnych, [9] niezastosowaniu trybu przewidzianego w Procedurze awaryjnej dotyczącej rejestracji dokumentów Zwrot VAT w zakresie rezerwacji pustych pozycji w systemie, na potrzeby chronologicznej rejestracji dokumentów Tax Free odprowadzonych w trakcie trwania awarii, [10] niewpisaniu na kserokopiach dokumentów Tax Free wyników przeprowadzonych kontroli w procedurze awaryjnej, [11] niezgodności danych wynikających z systemu Zwrot Vat dla podróżnych z Elektronicznej Książką Służb w zakresie ilości przeprowadzonych powtórnych kontroli celnych.

Na podstawie wyników tych kontroli sformułowano łącznie osiem wniosków, które dotyczyły głównie: [1] niezwłocznego podjęcia działań zmierzających do wyeliminowania sytuacji, skutkujących niezarejestrowaniem dokumentów Tax Free w systemie Zwrot VAT dla podróżnych w procedurze awaryjnej, [2] dokonywania adnotacji, świadczących o przeprowadzonej kontroli i jej wyniku na dokumentach kserowanych w procedurze

¹⁷ Skontrolowano OC w Bobrownikach i OC w Połowcach.

awaryjnej, [3] w związku ze stwierdzonymi w trakcie kontroli przypadkami występowania przerw w ciągłości numeracji stempli zalecono rozważenie wpisywania w każdym przypadku informacji dotyczących przeskoku numerów stempli (np. podwójnego odbicia, anulowania pozycji, przeskoku numeru przy zmianie daty, itp.) w Elektronicznej Książce Służby lub też Rejestrze odbić na przełomie zmian, [4] mając na uwadze niezastosowanie trybu przewidzianego w Procedurze awaryjnej, dotyczącego rejestracji dokumentów Zwrot VAT w zakresie rezerwacji pustych pozycji w systemie, wskazano na konieczność przypomnienia w formie szkolenia, zasad i trybu stosowania procedury awaryjnej, [5] kontynuacji działań podjętych przez Kierownika Oddziału w zakresie zapewnienia należytej staranności postępowania związanej z obsługą systemu Zwrot VAT dla podróżnych, w szczególności w zakresie wprowadzanych danych, w związku ze stwierdzonymi w trakcie kontroli uchybieniami, które wynikały z omyłek funkcjonariuszy dokonujących wpisów w systemie, [6] obejmowania kontrolą funkcjonalną w ramach nadzoru służbowego zagadnień wskazanych w toku kontroli jako nieprawidłowość i uchybienia.

Naczelnik PUCS poinformował Dyrektora IAS o podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych nieprawidłowości, oraz o zapoznaniu funkcjonariuszy z pozostałymi granicznymi oddziałami celnymi z wynikami kontroli i zaleceniami. Ponadto zaplanowano przeprowadzenie kontroli funkcjonalnych z zakresu kontroli, kierownikom zmiany zalecono wzmożenie nadzoru służbowego nad funkcjonariuszami realizującymi zadania służbowe w kontrolowanym zakresie oraz polecono funkcjonariuszom wpisywanie w każdym przypadku w EKS informacji dotyczących przeskoku numerów stempli VAT Zwrot (akta kontroli str. 164-175 i 277-280)

Zakres przedmiotowy kontroli przeprowadzonych przez Dział Kontroli Wewnętrznej IAS nie obejmował:

- 1) Weryfikacji, czy podczas odprawy podróżnych wywożących towary w ramach procedury Tax Free oddzielono funkcje rejestracji dokumentów Tax Free (rejestrator) od kontroli fizycznej towarów (rewizor).
W wyjaśnieniu Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej IAS stwierdziła, że Zasada „wielu par oczu” nie ma zastosowania do odprawy podróżnych wywożących towary w ramach procedury TAX FREE, bowiem zgodnie z regulacjami wewnętrznymi zawartymi w Regulaminie wewnętrznym oddziałów (procedura P-14 Zgłoszenie na dokumencie Zwrot Vat dla podróżnych) zarówno wprowadzenia danych do systemu Zwrot Vat dla podróżnych, jak i kontroli towarów dokonuje funkcjonariusz posiadający status „rewident w ruchu osobowym”¹⁸.
- 2) Weryfikacji dotrzymania minimalnego progu kontroli wywożonych towarów w ramach procedury Tax Free.
Minimalny próg kontroli wywożonych towarów w ramach procedury Tax Free wynika z założeń przyjętych w Module Analizy Ryzyka systemu Zwrot Vat dla podróżnych. System nadaje tyle skierowań do kontroli, aby zrealizować założone progi kontroli. W związku z tym, iż jest to rozwiązanie systemowe, a nie należące do obowiązków funkcjonariuszy realizujących procedurę TAX FREE, minimalny próg kontroli nie był przedmiotem kontroli wewnętrznej.
- 3) Weryfikacji stosowania się przez funkcjonariuszy do wewnętrznych regulacji dotyczących prowadzenia fizycznej kontroli towarów powyżej określonej wartości minimalnej.
Zgodnie z Programem kontroli - zagadnienie stosowania się funkcjonariuszy do wewnętrznych regulacji dotyczących prowadzenia fizycznej kontroli towarów powyżej określonej wartości minimalnej - nie było zagadnieniem objętym kontrolą. Nie były wydawane wewnętrzne regulacje dotyczące prowadzenia fizycznej kontroli towarów powyżej określonej wartości minimalnej. System Zwrot Vat dla podróżnych posiada funkcjonalność określającą tryb postępowania przy wysokiej wartości towaru. Jej wysokość została zdefiniowana w systemie. W takim przypadku, zgodnie z Instrukcją użytkownika systemu Zwrot Vat dla podróżnych funkcjonariusz musi potwierdzić poprawność wpisanej kwoty dodatkowym przyciskiem. Mając na uwadze, iż system nie pozwala na zatwierdzenie rejestrowanego dokumentu w przypadku pominięcia przez

¹⁸ Wyjaśnienia Kierownika Działu Kontroli Wewnętrznej IAS w ppkt 2-7 zostały oznaczone kursywą.

funkcjonariusza akceptacji wysokiej kwoty, zagadnienie to nie było przedmiotem kontroli. W praktyce w każdym przypadku funkcjonariusze dokonający odprawy przeprowadzają analizę, bazując na swoim doświadczeniu i obowiązujących przepisach. Wartość towaru jest jednym z kilku czynników mających wpływ na decyzje o podjęciu kontroli z „inicjatywy własnej”. Została ona również uwzględniona w algorytmie stosowanym w Module Analizy Ryzyka systemu Tax Free przy nadawaniu skierowań systemowych do przeprowadzenia kontroli.

- 4) Sprawdzenia, czy PUCS przekazywał właściwym urzędowi skarbowym informacje o stwierdzonych przypadkach całkowitego braku towarów deklarowanych do wywozu przez podróżnych w celu wykorzystania tej informacji w kontroli podatkowej u sprzedawcy towaru.

Nie weryfikowano w toku kontroli wewnętrznej, czy PUCS przekazywał urzędowi skarbowym informacje o stwierdzonych przypadkach całkowitego braku towaru deklarowanego do wywozu, z uwagi na fakt, iż urzędy skarbowe posiadają dostęp do systemu Zwrot Vat dla podróżnych i mogą we własnym zakresie dokonywać sprawdzenia w nim wszelkich niezbędnych danych. Informacje o stwierdzonych uchybieniach w realizacji procedury Tax Free (również innych niż brak towaru) przekazywane były przez oddziały celne do Działu Granicznego Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, który poddawał je analizie i przekazywał m.in. do urzędów skarbowych. Dział Graniczny nie był komórką kontrolowaną w toku ww. kontroli wewnętrznych.

- 5) Weryfikacji, czy w każdym przypadku stwierdzenia przez funkcjonariusza braku towaru stosowano wobec podróżnego sankcje karno-skarbowe.

Zgodnie z Programem kontroli - stosowanie wobec podróżnego sankcji karno-skarbowych w przypadku stwierdzenia braku towaru - nie było zagadnieniem objętym kontrolą. Tematyka dotycząca postępowania mandatowego była przedmiotem odrębnej kontroli wewnętrznej.

- 6) Badania prawidłowości dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free,

Zgodnie z Programem kontroli - badanie prawidłowości dokonywania odmowy potwierdzenia wywozu towarów w ramach procedury Tax Free - nie było zagadnieniem objętym kontrolą. W systemie Zwrot Vat dla podróżnych odmowa potwierdzenia wywozu towarów nie jest rejestrowana jako odrębna kategoria, lecz jako status kontroli „Nieprawidłowość” z rodzajem „inny”. Zgodnie z Instrukcją w takim przypadku należy obowiązkowo wypełnić pole opis. Z analizy przedkontrolnej dot. Oddziału Celnego w Bobrownikach wynikało np. iż w kontrolowanym okresie (VI-VIII 2018 r.) wystąpiło 5 przypadków, w których w polu „opis” wskazano powód odmowy potwierdzenia wywozu. Mając na uwadze, iż zarejestrowano w tym okresie 129 942 odprawy, stanowiło to 0,0038% populacji.

- 7) 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.

Obowiązujące przepisy nie definiują pojęcia „ilości i wartości handlowych”, stąd też zagadnienie to nie zostało ujęte w Programie kontroli i nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej. Każdorazowo w trakcie odprawy funkcjonariusze oceniają czy wywożony przez podróżnego towar spełnia wymogi ustawowe. Prawidłowość postępowania funkcjonariuszy jest sprawdzana gdy towar znajduje się na przejściu - w ramach bieżącej kontroli, sprawowanej przez kierowników zmian, kierowników oddziałów celnych. W toku kontroli wewnętrznej ustalono, iż taka kontrola była prowadzona.

(akta kontroli str. 290-295)

2.2.3. W okresie objętym kontrolą jedna informacja wskazywała na możliwość wystąpienia sytuacji korupcyjnej podczas odprawy podróżnych w systemie Tax Free. Anonimowa informacja przekazana telefonicznie kierownikowi jednego z przejść granicznych została opisana w notatce służbowej Kierownika OC. Na tej podstawie przeprowadzono analizę z uwzględnieniem danych zarejestrowanych w systemach informatycznych i monitoringu

wizyjnego na przejściu granicznym. Analiza nie potwierdziła wystąpienia zgłoszonej telefonicznie sytuacji, natomiast informacja dotycząca sprawy została przekazana do Podlaskiego Terenowego Biura Inspekcji Wewnętrznej w Białymstoku.

W 2019 roku w IAS opracowano *Katalog zidentyfikowanych obszarów zagrożeń korupcją*, uwzględniający zadania realizowane przez funkcjonariuszy/pracowników w poszczególnych komórkach IAS w Białymstoku oraz podległych urzędach, które uznano za najbardziej zagrożone korupcją. W odniesieniu do tych zadań zdiagnozowano i opisano zachowania korupcjogenne oraz czynniki sprzyjające korupcji. Oceniono wysokość ryzyka wystąpienia zachowań korupcyjnych oraz wskazano rodzaj stanowisk, których to ryzyko dotyczy. Określono również funkcjonujące w komórkach organizacyjnych środki zaradcze pozwalające na ograniczenie lub wyeliminowanie możliwości wystąpienia zachowań korupcyjnych oraz oceniono ich skuteczność. Zadania związane z funkcjonowaniem systemu *Zwrot VAT podróżnym* mieszczą się w ogólnie sprecyzowanych zadaniach wrażliwych w poszczególnych obszarach. Na przykład, *potwierdzanie wywozu towarów poza obszar celny UE*, w którym opisano zachowania korupcjogenne oraz wskazano środki zaradcze funkcjonujące w pracy komórki, ograniczające lub eliminujące możliwość występowania zachowań korupcyjnych (kontrola funkcjonalna, możliwość systemowego zweryfikowania nieprawidłowości w każdym czasie, nadzór kierowników nad przebiegiem realizacji zadania). Katalog został przekazany do Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów w celu opracowania Katalogu zidentyfikowanych obszarów zagrożonych korupcją na poziomie centralnym. (akta kontroli str. 164-175 i 1055-1102)

2.3.1. W okresie objętym kontrolą łącznie siedmiu pracowników IAS oraz 10 funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej („SCS”) skorzystało ze szkolenia e-learningowego „*Rejestr dokumentów zwrot VAT dla podróżnych*”, w tym od marca do grudnia 2017 r. - dwóch funkcjonariuszy SCS, w 2018 roku - sześciu pracowników IAS oraz czterech funkcjonariuszy SCS oraz w I półroczu 2019 r. - jeden pracownik IAS i czterech funkcjonariuszy SCS. Innych szkoleń związanych z obsługą podróżnych wywożących towar w ramach Tax Free IAS nie organizowała. (akta kontroli str. 281)

2.3.2. W okresie objętym kontrolą żadna z jednostek podległych IAS nie zgłaszała zapotrzebowania na szkolenia dla funkcjonariuszy SCS dotyczące potwierdzania wywozu towarów poza obszar UE w procedurze Tax Free. (akta kontroli str. 281)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W ramach nadzoru nad kontrolą wywozu przez granicę RP towarów w procedurze Tax Free poddawano analizie podstawowe problemy identyfikowane przez graniczne oddziały celne. Efektem tego były wydawane przez Dyrektora IAS wytyczne określające sposób postępowania funkcjonariuszy w celu zapewnienia korzystania z tej procedury wyłącznie przez uprawnionych podróżnych. Prawidłowość obsługi dokumentów Tax Free była również przedmiotem kontroli wewnętrznych prowadzonych przez IAS. W okresie objętym kontrolą w ramach realizacji swoich zadań zainicjowano w PUCS sporządzanie analiz dotyczących ilości, wartości i częstotliwości wywozu przez podróżnych towarów w systemie Tax Free oraz ukierunkowanych na identyfikację podatników obarczonych wysokim ryzykiem uczestnictwa w oszustwach „karuzelowych” w powiązaniu z podróżnymi dokonującymi u tych podatników największych zakupów.

OBSZAR

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

3.1. Według stanu na koniec grudnia 2017 roku na obszarze działania IAS było zarejestrowanych 787 sprzedawców deklarujących dostawę towarów w ramach Tax Free¹⁹ na łącznie 284.354,6 tys. zł. Natomiast na koniec 2018 roku i 30 czerwca 2019 roku liczba sprzedawców i wartość zadeklarowanej dostawy towarów wynosiła odpowiednio: 746

¹⁹ O której mowa w art. 129 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.). Dalej *ustawa o VAT*.

i 285.257,4 tys. zł oraz 617 i 116.126,4 tys. zł. Na koniec tych okresów, spośród 15 urzędów skarbowych, najwyższe kwoty zadeklarowanej dostawy towarów wykazano w: [1] Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Białymstoku, odpowiednio: 149.706,4 tys. zł, 144.942,3 tys. zł i 55.935,0 tys. zł, [2] Drugim Urzędzie Skarbowym w Białymstoku: 99.517,4 tys. zł, 101.525,3 tys. zł i 43.858,1 tys. zł, [3] Podlaskim Urzędzie Skarbowym w Białymstoku: 20.959,5 tys. zł, 24.216,4 tys. zł i 8.320,1 tys. zł. (akta kontroli str. 412)

3.2.1. W okresie objętym kontrolą w 13 z 15 urzędów skarbowych były prowadzone działania analityczne dotyczące prawidłowości stosowania zerowej stawki VAT przez sprzedawców w systemie Tax Free²⁰. W trzech urzędach zidentyfikowano ryzyka dotyczące stosowania zerowej stawki VAT w procedurze Tax Free:

- 1) Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku zidentyfikował dwa schematy oszustw:
[a] pierwszy dotyczy łańcucha „ze znikającym podatnikiem”, klasyczny model karuzelowy został zastąpiony schematem, w którym „broker” (podmiot występujący o zwrot podatku VAT) dokonuje sprzedaży artykułów elektronicznych, kawy, słodczy, czy też odzieży, na rzecz podróżnych – obywateli Białorusi i Ukrainy w ramach procedury Tax Free. Uniemożliwia to ustalenie dalszych losów towarów, tj. czy sprzedaż obcokrajowcom ma rzeczywisty charakter, z wykorzystaniem zaniżenia ceny na skutek wystąpienia na poprzednich etapach dostaw „znikającego podatnika” nieuiszczającego podatku VAT, czy też obcokrajowcy są tzw. „mrówkami”, a przewożone towary będące przedmiotem dostaw w ramach procedury Tax Free w istocie wracają do obiegu karuzelowego. [b] w drugim schemacie stwierdzono, że procedurę Tax Free wykorzystywano do dostaw towarów w ilości hurtowej, dokumentowania sprzedaży towarów nieznanego pochodzenia, a także dokonywano sprzedaży towarów w ramach procedury Tax Free na rzecz podmiotów nieuprawnionych (np.: osób mających kartę stałego pobytu na terenie RP, podwójne obywatelstwo). W związku z przeprowadzonymi przez US analizami, w stosunku do 24 podmiotów podjęto decyzję o skierowaniu podatnika do kontroli podatkowej (w tym jedna została przekazana do kontroli celno-skarbowej), a wobec 50 podatników przeprowadzono czynności sprawdzające. Ponadto w dwóch przypadkach skierowano do PUCS informacje sygnałne dotyczące podmiotów, wobec których istniało podejrzenie uczestnictwa w obrocie karuzelowym z wykorzystaniem procedury Tax Free, oraz nałożono zastrzeżenie w systemie Zwrot VAT dla Podróżnych wobec rachunków wystawionych przez jeden z podmiotów we właściwości Urzędu. Dodatkowo Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku wystosował do czterech podmiotów z rynku spożywczego pismo informacyjne, w którym wykazano m.in., że rynek artykułów spożywczych jest szczególnie narażony na wyludzenia nienależnego zwrotu VAT, a ponieważ istnieje niebezpieczeństwo, że uczciwi przedsiębiorcy mogą nieświadomie uczestniczyć w tym procederze, zachęcano do zachowania szczególnej ostrożności i staranności przy podejmowaniu decyzji handlowych oraz realizowaniu transakcji.
- 2) W Podlaskim Urzędzie Skarbowym w Białymstoku w wyniku czynności analityczno-sprawdzających stwierdzono, że jedna ze spółek nie poinformowała Naczelnika PUS, jak również naczelników urzędów skarbowych, w których właściwości była poprzednio, że jest sprzedawcą towarów na rzecz podróżnych w procedurze Tax Free oraz o miejscu, gdzie podróżny dokonujący u nich zakupu towarów może odebrać podatek, a także z kim ma zawarte ewentualne umowy o zwrot podatku, naruszając tym samym art. 129 ust. 1 w związku z art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT. W związku z powyższym, Spółce nie przysługiwało prawo do zastosowania stawki 0% przy sprzedaży dokonywanej na rzecz podróżnych w procedurze Tax Free. Wskutek przeprowadzonej analizy przeprowadzono kontrolę podatkową za II kwartał 2017 r., po zakończeniu kontroli podatnik dokonał odpowiednich korekt rozliczeń VAT.
- 3) Urząd Skarbowy w Zambrowie otrzymał z Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie informację, że osoba która występuje o zwrot podatku zapłaconego przy nabyciu towaru posiada na terytorium RP centrum interesów osobistych

²⁰ W US w Grajewie i Kolnie nie występują podatnicy dokonujący zwrotu VAT podróżnym. Natomiast wyniki analiz przeprowadzonych przez PUSC zostały omówione w wystąpieniu pokontrolnym w równoległej prowadzonej kontroli w tej jednostce.

i gospodarczych, w związku z czym nie spełnia warunków formalnych wynikających z art. 126 ust. 1 ustawy o VAT. Z informacji wynikało również, że podatnik posiada obywatelstwo polskie oraz USA. Przy występowaniu o zwrot podatku podróżnym, posługuje się paszportem USA i na tej podstawie, po potwierdzeniu przez graniczny Oddział Celny wywozu towarów, uzyskał prawo do zwrotu podatku VAT. Na podstawie danych z systemu POLTAX stwierdzono, iż podatnik prowadzi we właściwości US działalność gospodarczą oraz posiada zgłoszony adres zamieszkania. Obecnie trwają czynności sprawdzające mające wyjaśnić stan faktyczny dotyczący miejsca zamieszkania podatnika (akta kontroli str. 393-411)

W ramach nadzoru merytorycznego nad prawidłowością prowadzenia kontroli podatkowych, czynności sprawdzających oraz kontroli celno-skarbowych, w IAS zidentyfikowano następujące ryzyka (problemy) dotyczące uzyskiwania nienależnego zwrotu podatku VAT w procedurze dostawy towarów Tax Free: [1] zawyżanie wartości towarów na dokumentach Tax Free w wyniku wydłużenia łańcucha dostaw, [2] stosowanie minimalnej marży w odniesieniu do towarów objętych procedurą Tax Free, [3] fałszowanie pieczęci na dokumentach Tax Free w przypadku wywozu towarów przez granicę litewską oraz węgierską (DIAS stwierdził, że ci sami cudzoziemcy, pomimo zawiadomienia Prokuratury, dokonują wywozu znacznych ilości towarów w ramach Tax Free, co zostało ujawnione w innych kontrolach lub czynnościach sprawdzających), [4] wywóz towarów przez osoby posiadające Kartę Pobytu w Polsce, [5] wywóz towarów przez osoby posiadające podwójne obywatelstwo, [6] brak całości lub części towaru wyszczególnionego na dokumencie Tax Free. Mechanizmy te oraz metody przeciwdziałania zostały opisane w piśmie Dyrektora IAS z dnia 23 marca 2018 r. skierowanym do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi. (akta kontroli str. 393-411 i 413-434)

W IAS sprawdzeń w systemie *Zwrot VAT dla podróżnych* w związku z informacjami sygnałnymi napływającymi z komórek organizacyjnych lub od innych organów i instytucji, dokonywał Dział Graniczny. Informacje dotyczyły głównie uwag zauważonych podczas kontroli dokumentów Tax Free, wskaźników ryzyka odnośnie statusu podróżnych (podejrzenie braku uprawnień do skorzystania ze *Zwrotu VAT dla podróżnych*), stanu towaru (towary używane, braki towarów) lub wartości towarów (zawyżenie wartości w stosunku do jakości towaru). Sprawdzeń dokonywano również w oparciu o dane z urzędów wojewódzkich, z urzędów celno-skarbowych, ze Straży Granicznej, z rejestrów działalności gospodarczej oraz innych źródeł informacji, mogących przyczynić się do sformułowania końcowych wniosków. Po przeprowadzeniu ww. czynności sprawdzających informacje z wnioskami lub propozycjami działań były przekazywane do adresatów według właściwości rzeczowej lub miejscowej. Część z tych czynności w stosunku do otrzymanych informacji sygnałnych, kończyła się wnioskami o potrzebie podjęcia czynności kontrolnych lub dalszych czynności weryfikacyjnych w stosunku do przedsiębiorców lub podróżnych. Część spraw kończyła się wnioskami o braku przesłanek do podejmowania dalszych czynności kontrolnych lub weryfikacyjnych. W okresie od 1 marca 2017 r. do 31 sierpnia 2019 r. w Dziale Granicznym ustalono 27 spraw, w przypadku których wystosowano pisma z wynikami i wnioskami z przeprowadzonych czynności analitycznych lub weryfikacyjnych. Wśród adresatów pism znalazły się: [1] urzędy skarbowe z województwa podlaskiego (w Sokółce, Hajnówce, Pierwszy Urząd Skarbowy, Drugi Urząd Skarbowy i Podlaski Urząd Skarbowy w Białymstoku), [2] Kujawsko-Pomorski Urząd Skarbowy w Bydgoszczy, [3] oddziały celne podległe IAS, [4] PUSC, [5] Izby Administracji skarbowej w Warszawie, Lublinie, Krakowie i Poznaniu. (akta kontroli str. 393-411)

3.2.2. W okresie objętym kontrolą Naczelnik PUSC oraz naczelnicy urzędów skarbowych nie zgłaszali w formie pisemnej do IAS problemów związanych z weryfikacją prawidłowości stosowania zerowej stawki VAT przez sprzedawców Tax Free. W wyjaśnieniu Dyrektor Izby podał: *Na podstawie doświadczenia, analizy orzecznictwa oraz akt spraw w tut. Izbie ustalono pewne schematy oszustw i niepożądanych zachowań podatników uczestniczących w systemie Tax Free. Stwierdzono powtarzające się nieprawidłowości w działaniach podatników w obszarze Tax Free, przykładowo: [1] wystawianie dokumentów Tax Free in blanco (dokumenty na towar wystawiane były w sklepach i dowożone na granice, gdzie*

były przekazywane tzw. mrówkom – rzeczywisty nabywca nie był ujawniony na dokumencie), [2] sprzedaż oraz zwrot podatku dokonywany były podczas nieobecności podróżnego, [3] sprzedaż hurtowej ilości towarów w procedurze Tax Free (...), [4] sprzedaż towaru po znacznie zawyżonych cenach (towar pochodzący z nieujawnionego źródła; podatek należny nie był odprowadzany na poprzedzających sprzedaż podróżnym etapach obrotu), [5] warunki sprzedaży (brak ogólnodostępności sklepu, nikt z sąsiadów nie widział podróżnych, przy bardzo dużej, deklarowanej skali działalności w systemie Tax Free) wykluczały możliwość sprzedaży na Tax Free. Powyższa wiedza (rodzaje nieprawidłowości oraz schematy postępowań z nieuczciwymi podatnikami) przekazywana była na naradach Dyrektora IAS w Białymstoku z Naczelnikami Urzędów Skarbowych woj. podlaskiego, a także na posiedzeniach Zespołu ds. orzecznictwa w Izbie Skarbowej w Białymstoku. Ponadto, pion orzecznictwa IAS w Białymstoku z uwagi na zaobserwowane negatywne zjawiska był inicjatorem powstania zespołu ds. Tax Free, działającego w tut. IAS. Zespół nakierowany jest przede wszystkim na koordynowanie działań poszczególnych pionów Urzędu Celno-Skarbowego. Wynika to z ryzyka związanego z potwierdzaniem wywozu towarów przez funkcjonariuszy UCS, a następnie kwestionowaniem procedury Tax Free przez pracowników UCS w toku kontroli i postępowań podatkowych.

(akta kontroli str. 393-411)

O zidentyfikowanych nieprawidłowościach w kwestii zwrotu VAT podróżnym DIAS informował Ministerstwo Finansów. W piśmie z 19 stycznia 2018 r. poinformował m.in. o:

- dokonywaniu sprzedaży towarów w systemie Tax Free przez podatnika kilku cudzoziemcom w miejscu, w którym stwierdzono brak oznak działalności gospodarczej,
- zidentyfikowanym przypadku sprzedaży kilkuset telefonów cudzoziemcom, którzy nie w czasie sprzedaży nie przebywali w Polsce, a postępowanie dowodowe wykazało, że osoby te nie były faktycznymi nabywcami towarów, lecz użyczyły swoich danych i przewiozły towar przez granicę,
- sprzedaży towarów cudzoziemcom, w przypadku której ilość i jednorodność towarów wskazywała na ich handlowe przeznaczenie,
- sprzedaży towarów cudzoziemcom, którzy w 2.323 przypadkach wskazali, jako osobę upoważnioną do otrzymania zwrotu podatku jedną, tę samą osobę,

DIAS zwrócił również uwagę, że wykorzystanie mechanizmu Tax Free w oszustwach karuzelowych dodatkowo utrudnia odtworzenie stanu faktycznego. (akta kontroli str. 633)

3.2.3. Spółki zakładane przez cudzoziemców o kapitale zakładowym 5 000 zł występują tylko we właściwości Podlaskiego Urzędu Skarbowego w Białymstoku. Na koniec 2017, 2018 i I półrocza 2019 r. było ich odpowiednio: pięć, trzy i sześć, a ich udział w grupie podmiotów deklarujących sprzedaż w systemie Tax Free wynosił odpowiednio 10,4%, 5,4% i 12,8%. Wobec tych spółek Urząd w uzasadnionych przypadkach prowadził czynności analityczno-sprawdzające. W 2017 roku w jednym przypadku przeprowadzono czynności kontrolne, zakończone ostatecznie wynikiem negatywnym. (akta kontroli str. 393-411)

3.2.4. W urzędach skarbowych funkcjonuje System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego dotyczący rejestracji tzw. SKORP-Rejestracja. Jest to moduł aplikacji WRO-System, do którego wymagany jest autoryzowany dostęp. W module tym dokonywana jest ocena ryzyka dla każdego podmiotu (w tym także sprzedawców Tax Free) składającego zgłoszenie rejestracyjne VAT-R w zakresie VAT i/lub VAT UE. Informacje o podmiotach, które otrzymały w wyniku oceny ryzyka podwyższony lub wysoki poziom ryzyka są przekazywane do komórek czynności analitycznych i sprawdzających w urzędzie skarbowym, gdzie są następnie wykorzystywane w trakcie przeprowadzanych analiz. Podmioty o wysokim i podwyższonym poziomie ryzyka są zatem objęte monitoringiem. W celu ograniczenia ryzyka nadużyć podatkowych (polegających m.in. na wyłudzeniu zwrotów VAT) przy rejestracji podmiotów przekazywane były do urzędów skarbowych pisma Ministerstwa Finansów oraz formułowano wytyczne w tym zakresie. Dyrektor IAS:

- 1) 9 marca 2015 r. wystosował pismo nr PTI/7000-19/EP/15 w sprawie uruchomienia stosownych narzędzi (mających na celu przeciwdziałanie dokonywaniu ewentualnych nadużyć podatkowych) w przypadku ujawnienia w toku kontroli lub postępowania podatkowego, iż podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej,

- 2) 11 września 2017 r. przekazał pismo szefa KAS nr DPP1.8622.9.2017 z 7 września 2017 r. wraz z czterema procedurami z zakresu rejestracji,
- 3) 6 czerwca 2018 r. przekazał *Procedurę postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu* (pismo Szefa KAS nr DPP1.8062.121.2018 z 4 czerwca 2018 r.),
- 4) 7 września 2018 r. przekazał pismo Ministerstwa Finansów nr DPP1.8061.52.2018 z 6 września 2018 r. w sprawie dodatkowych wyjaśnień w zakresie stosowania *Procedury postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu*,
- 5) 22 października 2018 r. przekazał pismo Ministerstwa Finansów nr DPP1.8061.66.2018 z 16 października 2018 r. dotyczące propozycji zmian regulacji prawnych przeciwdziałających nieracjonalnemu „hurtowemu” zakładaniu spółek prawa handlowego i rejestrowaniu ich jako podatników VAT,
- 6) 27 czerwca 2019 r. wystosował pismo przypominające o obowiązku dokonywania stosownych czynności przy rejestracji podmiotów i związanej z nią koniecznością przeprowadzania analizy ryzyka,
- 7) 7 sierpnia 2019 r. przekazał pismo Ministerstwa Finansów nr DPAT5.034.1.2019 z 31 lipca 2019 r. w sprawie systemu kompleksowej oceny ryzyka podatkowego (SKORP).

Ponadto IAS przesłała 24 kwietnia 2017 r. do Ministerstwa Finansów pismo informujące o ilości przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych przed rejestracją podatnika, a 14 lutego 2018 r. pismo wskazujące przypadki, w których naczelnicy urzędów skarbowych wydawali decyzje w zakresie odmów rejestracji podmiotów do VAT.

(akta kontroli str. 393-411 i 435-528)

3.3.1. W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. spośród 787 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free, 57 (7,2%) urzędy skarbowe poddały czynnościom sprawdzającym. W przypadku tych podmiotów nie zakwestionowano dokumentów Tax Free. Natomiast kontroli podatkowej poddano 25 podmiotów (3,2%), a wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free wynosiła 15.096,0 tys. zł, z tego wartość zakwestionowanych dokumentów potwierdzona w ostatecznej decyzji organu podatkowego lub złożonej korekcie deklaracji wynosiła 2.351,4 tys. zł. W tym okresie podmioty uczestniczące w systemie Tax Free nie były poddawane kontroli celno-skarbowej. W 2018 roku 85 z 746 (11,4%) podmiotów poddano czynnościom sprawdzającym (nie zakwestionowano dokumentów Tax Free). Z kolei kontroli podatkowej poddano 24 podmioty (3,2%), a wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free wynosiła 600,9 tys. zł. Ta kwota została potwierdzona w ostatecznych decyzjach organu podatkowego lub złożonej korekcie deklaracji. Kontroli celno-skarbowej poddano cztery podmioty. Wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free w wyniku tych kontroli wynosiła 480,5 tys. zł, z tego 359,6 zł zostało potwierdzonych w ostatecznej decyzji organu podatkowego lub złożonej korekcie deklaracji. W okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2019 r. spośród 617 podmiotów uczestniczących w systemie Tax Free, 36 (5,8%) urzędy skarbowe poddały czynnościom sprawdzającym (nie zakwestionowano dokumentów Tax Free). Kontroli podatkowej poddano pięć podmiotów (0,8%), a wartość zakwestionowanych dokumentów Tax Free wynosiła 664,1 tys. zł (postępowania podatkowe pozostają w toku). Natomiast w przypadku dwóch podmiotów zakończono kontrole celno-skarbowe (nie zakwestionowano dokumentów Tax Free).

(akta kontroli str. 532-534)

Spośród 30 podmiotów, które w latach 2017 – 2019 (I półrocze) wykazały najwyższą wartość dostaw towarów w ramach systemu Tax Free, w przypadku siedmiu podmiotów została przeprowadzona przez naczelników urzędów skarbowych kontrola podatkowa, a w przypadku jednego podatnika kontrola celno-skarbowe przeprowadzona przez Naczelnika PUCS. Ponadto w toku pozostają trzy kontrole podatkowe i jedna celno-skarbowa.

(akta kontroli str.393-411 i 529-531)

3.3.2. Dyrektor IAS nie wydawał dla podległych urzędów skarbowych oraz Naczelnikowi PUCS wytycznych dotyczących jednolitego sposobu i zakresu weryfikacji w trakcie kontroli podatkowych i celno-skarbowych prawidłowości zastosowania przez podatników stawki 0% VAT od sprzedaży towarów w systemie Tax Free. Z wyjaśnień Dyrektora IAS wynika, że problematyka dotycząca wymienionego zakresu przedmiotowego była wielokrotnie

omawiana i przekazywana w formie ustnej właściwym komórkom organizacyjnym IAS oraz podległym urządzeniom skarbowym i PUCS. W wyjaśnieniu Dyrektor IAS stwierdził również, że „Także w razie potrzeby, na bieżąco, były omawiane zagadnienia z tego obszaru oraz kierowane wyjaśnienia/wytoczne w konkretnych sprawach, mające na celu podjęcie właściwych działań w tym zakresie. Tym samym wyjaśniam, że z uwagi na podejmowane w IAS w Białymstoku działania nie było potrzeby formułowania wytycznych w zakresie przedmiotowej tematyki w formie pisemnej. Odnosząc się do powyższego należy zauważyć, że sprzedaż towarów w systemie zwrotu podatku od towarów i usług „podróżnym” (TAX-FREE) regulują przepisy Działu XII Rozdziału 6 (art. 126-130) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), które bez większych zmian obowiązują od 01.05.2004 r. System zwrotu VAT „podróżnym” funkcjonował także od 03.09.1999 r. w ramach ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Skuteczna kontrola w przedmiotowym zakresie, zależy przede wszystkim od kompetencji kontrolujących i ich sprawności w zakresie gromadzenia materiału dowodowego. Wszystkim działaniom kontrolującym muszą przyświecać zasady postępowania opisane w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) i ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.), a one są wspólne zarówno dla kontroli dotyczącej sprzedaży w towarów w systemie TAX-FREE jak i kontroli w każdym innym zakresie.

Problematyka dotycząca kontroli sprzedawców Tax Free pod kątem zastosowania zerowej stawki VAT była omawiana: [1] na spotkaniach przedstawicieli IAS z naczelnikami, kierownikami komórek kontroli, postępowani podatkowych i obsługi bezpośredniej poszczególnych urzędów skarbowych, [2] na posiedzeniach Zespołu do spraw orzecznictwa IAS oraz urzędów skarbowych, [3] na spotkaniach dedykowanych zwalczaniu przestępstw „karuzelowych” z wykorzystaniem dokumentów Tax Free. Kontrole sprzedawców stosujących procedurę sprzedaży w systemie Tax Free związane były z szerszym zagadnieniem rekomendowanym do kontroli przez Szefa KAS, tj. zasadnością zwrotu podatku VAT. Również Rekomendacje Szefa KAS w sprawie prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych²¹ jako priorytet w działaniach urzędów skarbowych oraz celno-skarbowych wskazują monitorowanie i ewentualną kontrolę w podmiotach dokonujących zwrotów podatku VAT lub deklarujących nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, bez względu na to, z jakiego powodu wygenerowano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Dla potrzeb realizacji Rekomendacji Szefa KAS, Zespół ds. kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej działający na podstawie Decyzji Nr 29/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku z dnia 11 maja 2017 r. w sprawie powołania Zespołu ds. kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej (zmienionej Decyzją Nr 108 z 2018 r.) opracował dokument *Zasady wymiany informacji pomiędzy Podlaskim Urzędem Celno-Skarbowym w Białymstoku a Urzędami Skarbowymi z woj. podlaskiego dotyczących kontroli celno-skarbowych, postępowań kontrolnych i postępowań podatkowych realizowanych przez Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku*. Zostały one uzupełnione w marcu 2018 r. o regulacje dotyczące wymiany informacji w przypadku wstrzymywania zwrotu podatku VAT. Jak stwierdził Dyrektor IAS *W przypadku zgłaszania problemów w toku kontroli podatkowych, bądź celno-skarbowych Referat Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej wyjaśnia je na bieżąco. Najczęściej odbywa się to w drodze konsultacji indywidualnych. Zgłaszane problemy rozwiązywane są również w trakcie spotkań komórek kontrolnych. Zakres tematyczny dotyczących zgłaszanych pytań wskazuje, iż urzędy skarbowe oraz Podlaski Urząd Celno-Skarbowy nie mają problemów dotyczących wykonywania kontroli sprzedawców Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki 0%. W dotychczasowej praktyce IAS zgłoszone zostało tylko jedno pytanie związane z procedurą Tax Free, które omówiono podczas spotkania w dniu 06.08.2018 r*

(akta kontroli str. 393-411, 535-551 i 583-589)

²¹ Pismo z dnia 07.07.2017 r. sygn. DKA-Z-9/2017, zaktualizowane pismem z dnia 26.03.2018 r. sygn. DKA-Z-17/2018).

3.3.3. Wszystkie jednostki organizacyjne w obszarze działania IAS miały dostęp do systemu *Zwrot VAT dla Podróżnych* oraz do modułu *Przekraczanie Granic* – uprawnienie *Centralny ZAOiL*. (akta kontroli str. 1031-1033)

Jak wyjaśnił Dyrektor IAS Na podstawie wytycznych Departamentu Cel Ministerstwa Finansów zawartych w piśmie nr DC9.0723.269.2018 z dnia 24 sierpnia 2018 r. polecającym przeprowadzenie wspólnych działań weryfikacyjnych ze Strażą Graniczną w zakresie kontroli zgodności dat przekraczania granicy Unii Europejskiej przez podróżnych dokonujących wywozu towarów z zastosowaniem dokumentów TAX FREE wybrano losowo podróżnych (imię, nazwisko oraz data urodzenia i data rejestracji potwierdzenia wywozu towarów ujętych w przedkładanych dokumentach TAX FREE) proporcjonalnie ze wszystkich granicznych oddziałów celnych i miejsc wyznaczonych obsługujących ruch osobowy wchodzących w skład tut. IAS (311020 OCK Kuźnica, 311030 OCD Kuźnica, 311070 OC Bobrowniki, 311060 OC Połowce, 313021 MW Rudawka oraz 311061 MW Białowieża). Łącznie sprawdzaniem objęto 0,5 tys. podróżnych. Działania weryfikacyjne zostały przeprowadzone na podstawie danych zgromadzonych w ZAOiL, które zostały udostępnione przez KG Straży Granicznej. Szczegółowe ustalenia uzyskane w ramach podjętych działań zostały zawarte w dokumencie „Analiza wyników porównania losowo wybranych odpraw podróżnych wywożących towary z zastosowaniem dokumentów TAX FREE zarejestrowanych w SI „Zwrot VAT dla Podróżnych” z zapisami bazy danych ZAOiL Straży Granicznej zawierającej dane osób poddanych kontroli granicznej”, który za pismem nr 2001-IGG.5034.131.2018.WM z dnia 28 stycznia 2019 r. został przekazany do Podlaskiego Urzędu Celno – Skarbowego w Białymstoku celem wykorzystania służbowego. Dodatkowo w ww. okresie dane zgromadzone w systemie ZAOiL były wielokrotnie na bieżąco wykorzystywane do potwierdzenia faktu przebywania podróżnych wywożących towary z zastosowaniem dokumentów TAX FREE na terytorium Unii Europejskiej. Przedmiotowe działania były prowadzone w ramach weryfikacji informacji otrzymywanych od kierowników granicznych OC o posiadaniu przez wskazanych podróżnych, oprócz obywatelstwa krajów trzecich, również kart pobytu (stałego lub czasowego) uprawniających ich do wielokrotnego przekraczania granicy oraz legalnego przebywania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – (pisma o sygn: 2001-IGG.5034.176.2018.WM; 2001-IGG.5034.181.2018.WM, 2001-IGG.5034.86.2019.WM oraz 2001-IGG.4020.14.2019.PPU - przykładowe odpowiedzi kierowane do Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku, zawierające opisy poczynionych ustaleń, w których korzystano z danych systemu ZAOiL stanowią zał. nr 3). Oprócz wyżej wskazanych przypadków wykorzystywania danych z systemu ZAOiL podejmowano także działania na zasobach danych systemu ZAOiL w ramach realizacji pism kierowanych przez komórki dochodzeniowo – śledcze wchodzące w skład PUCS w Białymstoku.

(akta kontroli str.593-620)

3.3.4. Problematyka dotycząca wydawania przez Dyrektora IAS wytycznych w zakresie kontroli, w tym kontroli celno-skarbowej sprzedawców Tax Free pod kątem zasadności stosowania stawki VAT 0% od sprzedaży towarów w systemie Tax Free została omówiona w pkt 3.3.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

3.3.5. W okresie od 1 marca 2017 r. do 31 października 2019 r. Izba nie prowadziła kontroli wewnętrznych w zakresie realizacji przez urzędy skarbowe i PUCS zadań związanych z kontrolą stosowania zerowej stawki VAT przez podatników VAT dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free. W wyjaśnieniu Kierownik Działu Kontroli Wewnętrznej stwierdziła m.in. *W trakcie prowadzenia analizy ryzyka bierze się pod uwagę w szczególności: wyniki wcześniejszych kontroli i audytów, skargi, wnioski i inne sygnały o nieprawidłowościach, wyniki badań i analiz, plan działalności MF, priorytety kierownictwa IAS w Białymstoku oraz podległych urzędów, priorytety MF. Analiza ryzyka prowadzona na potrzeby utworzenia planów kontroli na 2017, 2018 i 2019 rok, z uwzględnieniem wyżej wymienionych elementów nie wykazała istnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w obszarze realizacji przez urzędy skarbowe i Podlaski Urząd Celno – Skarbowy w Białymstoku zadań związanych z kontrolą stosowania stawki VAT 0% przez podatników VAT dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free. Przy prowadzeniu analiz w szczególności wzięto pod uwagę fakt, iż kontrole przeprowadzone w 2016 roku*

w obszarze prawidłowości działań urzędów skarbowych województwa podlaskiego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych prowadzonych wobec podatników zarejestrowanych jako sprzedawcy w procedurze Tax Free nie wykazały nieprawidłowości związanych z tym obszarem.

(akta kontroli str. 579-581)

3.3.6. Zgodnie z zaleceniami zawartymi w piśmie Ministerstwa Finansów²² podatnicy dokonujący dostaw towarów w systemie Tax Free zostali poinformowani o tym, że sprzedaż towarów w ilościach wskazujących na ich handlowe przeznaczenie nie będzie potwierdzana przez organy celne na dokumentach Tax Free. Na stronie internetowej IAS 20 marca 2017 r. zamieszczono w tej sprawie stosowną informację. Obowiązek ten był również realizowany w toku prowadzonych w stosunku do tej grupy podatników czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych. Kwestie te były również poruszane w toku kontaktów telefonicznych z podatnikami, zwracającymi się z różnymi zapytaniami o zagadnienia związane z Tax Free. Przedmiotowe informacje były też: [1] przekazywane podatnikom/księgowym podczas szkoleń, [2] zamieszczane na stronach internetowych US, [3] zamieszczane na salach obsługi podatników oraz na tablicach ogłoszeń w US, [4] przekazywane podmiotom uczestniczącym w systemie Tax Free za pomocą wiadomości e-mail lub listów zwykłych, [5] przekazywane biuram rachunkowym poprzez wysłanie komunikatu *Zasady wywozu przez podróżnych towarów na dokumentach Tax Free* wraz z prośbą o rozdysponowanie przesłanego komunikatu wśród klientów obsługiwanych przez wskazane biura rachunkowe.

(akta kontroli str. 393-411 i 552)

3.3.7. W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2019 r. działalność orzecznicza Dyrektora IAS oraz WSA i NSA w sprawach dotyczących stosowania zerowej stawki VAT przez podatników dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free przedstawia się następująco:

- 1) W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. Dyrektor IAS wydał w drugiej instancji trzy decyzje, które dotyczyły stosowania zerowej stawki VAT przez podatników dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free. Kwota uszczuplenia wynikająca z tych decyzji to 298,7 tys. zł²³. Na rozstrzygnięcia Dyrektora IAS strony złożyły do WSA dwie skargi, które dotyczyły 186,8 tys. zł. WSA wydał jeden wyrok oddalający skargę na decyzję Dyrektora IAS, a kwota wynikająca z decyzji to 120,2 tys. zł. Na rozstrzygnięcia WSA strony nie składały skarg kasacyjnych do NSA.
- 2) W 2018 roku Dyrektor IAS wydał w drugiej instancji trzy decyzje w postępowaniach dotyczących stosowania zerowej stawki VAT przez podatników dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free (kwota uszczuplenia to 386,6 tys. zł)²⁴. Na rozstrzygnięcia Dyrektora IAS strony złożyły do WSA dwie skargi, które dotyczyły 373,1 tys. zł. WSA wydał dwa wyroki oddalające skargi na decyzje Dyrektora IAS, a kwota wynikająca z decyzji to 426,1 tys. zł. Na rozstrzygnięcia WSA strony złożyły dwie skargi kasacyjne do NSA. Skargi dotyczyły 186,8 tys. zł. W tych sprawach w 2018 roku NSA nie wydał wyroków.
- 3) W okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2019 r. Dyrektor IAS wydał w drugiej instancji jedną decyzję dotyczącą stosowania zerowej stawki VAT przez podatników dokonujących dostawy towarów w ramach systemu Tax Free (kwota wynikająca z decyzji to 600,9 tys.). Decyzja Dyrektora IAS utrzymywała w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Na to rozstrzygnięcie strona złożyła skargę do WSA. W tym okresie WSA wydał dwa wyroki, w których oddalił skargi na decyzje Dyrektora IAS. Kwota wynikająca z wyroków WSA to 614,4 tys. zł. Na rozstrzygnięcia WSA strony złożyły jedną skargę kasacyjną do NSA. Skarga dotyczyła 373,1 zł. NSA nie wydał wyroków.

²² Pismo Nr PT 8142.14.2017.BDDF.71 z dnia 28.02.2017 r.

²³ Dwie z tych decyzji utrzymały w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, a jedna decyzja uchylła decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

²⁴ Dwie z tych decyzji utrzymały w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, a jedna decyzja uchylła decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

W wyjaśnieniu Dyrektor IAS stwierdził, że W rozpoznawanych w Izbie Administracji Skarbowej w Białymstoku sprawach zidentyfikowano następujące problemy prawne i dowodowe związane ze stosowaniem zerowej stawki VAT przez podatników dokonujących dostawy towarów w systemie TAX FREE. Ustawodawca w regulacjach zawartych w Dziale XII. Procedury Szczególne, Rozdziale 6. System zwrotu podatku podróznym ustawy o VAT zawarł ogólne sformułowanie definicji „podróżnego” i nie zdefiniował pojęcia „bagażu osobistego” użytych w art. 126 ust. 1 tej ustawy. W związku z tym wątpliwości interpretacyjne dotyczą tego, jaki rodzaj i jaka ilość towarów może korzystać z przedmiotowej procedury szczególnej, oraz jaka częstotliwość nabywania towarów świadczy o tym, że dana osoba nie może być uznana za podróżnego, lecz za osobę, która w istocie prowadzi działalność gospodarczą i w tym celu się przemieszcza. W jednej z prowadzonych spraw spór dotyczył tego, czy procedura TAX FREE może mieć zastosowanie m.in. do zakupu przez jednego cudzoziemca w przeciągu czterech miesięcy 67 telefonów komórkowych u tego samego sprzedawcy. Większość rozpoznawanych przez tut. organ spraw związanych z nieprawidłowościami w systemie TAX FREE wiązała się z wykorzystaniem tego mechanizmu w fikcyjnych łańcuchach transakcji, w których wyłudzano zwrot VAT. W takich sprawach występuje łańcuch fikcyjnych transakcji zapoczątkowany przez tzw. znikającego podatnika, który nie uiszcza podatku należnego. Następnie faktury są wystawiane przez szereg podmiotów, kończąc na podmiocie, który wykazuje sprzedaż TAX FREE i występuje o zwrot podatku niezapłaconego na pierwszym etapie. Przewóz towarów niezidentyfikowanego pochodzenia jest dokonywany przez podmioty podszywające się pod podróżnych - tzw. mrówki. Osoby te otrzymują niewielkie wynagrodzenie za użyczenie danych i przewiezienie towaru przez granicę. W sprawach tych postępowanie dowodowe koncentruje się na ustaleniu poszczególnych ogniw uczestniczących w łańcuchu oraz wykazaniu, że podatek otrzymał zwrot podatku, który nie został zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu. Głównymi problemami w tego typu sprawach jest czasochłonność czynności (wiele podmiotów uczestniczy w oszustwie, często zmieniają one właściwy urząd skarbowy), trudność w dotarciu do nich (znikający podatnicy, tzw. mrówki). Tego typu postępowania siłą rzeczy są prowadzone, gdy podatek już wystąpił o zwrot podatku (i często go otrzymał), a wyegzekwowanie nienależnego zwrotu staje się w praktyce niemożliwe. (akta kontroli str. 553-564 i 576-578)

3.4.1. W okresie objętym kontrolą IAS nie organizował szkoleń regionalnych dla pracowników US i funkcjonariuszy SCS w zakresie weryfikacji zasadności stosowania zerowej stawki VAT przez sprzedawców Tax Free. Natomiast w 2018 roku pięciu pracowników IAS oraz trzech funkcjonariuszy SCS uczestniczyło w zorganizowanym centralnie trzydniowym szkoleniu dotyczącym sposobu realizacji podstawowych zadań związanych z kontrolą zasadności stosowania zerowej stawki VAT przez sprzedawców. Ponadto pismem nr DC9.8881.37.2019 z dnia 04.04.2019 r. Dyrektor Departamentu Cel Ministerstwa Finansów zobligował Dyrektorów Izby Administracji Skarbowej do wyznaczenia pracowników/funkcjonariuszy, którzy będą pełnili w tych jednostkach funkcję koordynatorów Systemu Zwrot VAT dla podróżnych. Jednym z zadań realizowanych przez koordynatorów jest wsparcie merytoryczne użytkowników Systemu zarówno na etapie rejestracji dokumentów Tax Free w granicznych oddziałach celnych, jak też w zakresie możliwości analitycznych Systemu i jego komponentów (na potrzeby kontroli granicznej czy kontroli podatkowej u sprzedawców). Koordynatorzy zostali przeszkoleni podczas spotkania Zespołu PUESC.P4.6 Tax Free z koordynatorami Tax Free, które odbyło się w Olsztynie w dniach 6-8 maja 2019 r. (akta kontroli str. 281 i 393-411)

3.4.2. Pracownicy i funkcjonariusze SCS nie zgłaszali do IAS zapotrzebowania na szkolenia dotyczące realizacji zadań związanych z kontrolą zasadności stosowania stawki VAT 0% przez sprzedawców Tax Free. (akta kontroli str. 281)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W IAS rzetelnie zidentyfikowano podstawowe mechanizmy nadużyć w zakresie stosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług z wykorzystaniem procedury Tax Free, co znajdowało odzwierciedlenie m.in. w korespondencji z Ministerstwem Finansów, innymi organami KAS, jak również w tematyce organizowanych porad i spotkań z pracownikami

podległych urzędów. Od kwietnia 2019 r. rozpoczął prace powołany przez DIAS Zespół, który, w wyniku działań analitycznych, zidentyfikował grupę podatników, których rozliczenia podatkowe wskazują na ryzyko uczestnictwa w „oszustwach karuzelowych” z wykorzystaniem procedury Tax Free. W związku z brakiem zgłoszeń od urzędów skarbowych i PUCS problemów dotyczących kontroli sprzedawców towarów w systemie Tax Free, Dyrektor IAS nie wydawał wytycznych dotyczących jednolitego sposobu i zakresu kontroli stosowania przez podatników stawki 0% podatku od towarów i usług uwzględniających specyfikę sprzedaży Tax Free. Jednak problematyka ta była wielokrotnie analizowana, a wyniki tych analiz przekazywano właściwym komórkom organizacyjnym IAS, podległym urzędowi skarbowemu i PUCS. Zgodnie z wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku wydanymi w okresie objętym kontrolą, wszystkie skargi na rozstrzygnięcia DIAS w sprawach dotyczących podatników dokonujących sprzedaży w ramach Tax Free zostały oddalone.

IV. Uwagi i Wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania uwag i wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

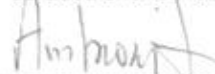
Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

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 Białymstoku. 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.

Białystok, 20 stycznia 2020 r.

Kontroler:
Tomasz Ambrozik
doradca ekonomiczny



.....
podpis

p. o. DYREKTORA DELEGATURY
Najwyższej Izby Kontroli w Białymstoku
Agata Ciupa



.....
podpis