

Marta Maksimczuk

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0001-7855-5469

m.maksimczuk@uwb.edu.pl

Prawno-ekonomiczne aspekty zwrotu podatku VAT dla podróżnych na przykładzie polsko-białoruskich przejść granicznych

Słowa kluczowe: Tax Free, zwrot podatku vat dla podróżnych, granica zewnętrzna UE

Streszczenie. W niniejszym artykule podjęto próbę określenia ekonomicznego znaczenia narzędzia zwrotu podatku VAT dla podróżnych oraz odpowiedzi na pytanie, czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne. Określony tu problem ma charakter interdyscyplinarny, co zdecydowało o kształcie artykułu. Składa się na nią analiza relacji eksportu podróżnych do eksportu Polski i jej wybranych województw (podlaskiego i lubelskiego) na Białoruś w celu określenia znaczenia badanego zjawiska z perspektywy ekonomicznej i prawnej. Na tej podstawie postawiono hipotezę, że mechanizm zwrotu podatku VAT dla podróżnych przynosi korzyści ekonomiczne, jednak konstrukcja przepisów i praktyka mogą sprzyjać nadużyciom podróżnych i przedsiębiorców w tym aspekcie. Do weryfikacji hipotezy wykorzystano metody: dogmatyczno-prawną, analizę literatury, przepisów i orzecznictwa, metodę ilościową oraz ustrukturyzowane wywiady z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej oraz z przedsiębiorcami.

Legal and economic aspects of VAT refund for travelers on the example of Polish-Belarusian border crossings

Keywords: tax free, vat refund for travelers, EU external border

Summary. The present article is aimed to determine the economic relevance of the VAT refund tool for travellers and whether the legal regulations in this area are optimal. The problem specified here has an interdisciplinary character and constitutes an analysis of the relation of travellers' export to the export of Poland and its selected voivodeships (Podlaskie and Lubelskie Voivodeships) to Belarus in order to determine the significance of the phenomenon examined from an economic and legal perspective. Based on this, the hypothesis was that the mechanism of VAT refunds to travellers brings economic benefits, however, the construction of regulations and practice could be conducive to abuse in this aspect. The methods used to verify the hypothesis were: dogmatic-legal, analysis of literature, regulations and case law, quantitative method, and structured interviews with employees of the National Tax Administration and with entrepreneurs.

Wstęp

Zarówno polska, jak i międzynarodowa literatura przedmiotu przedstawia niewiele opracowań, które poruszają prawne kwestie funkcjonowania procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych (dalej: Tax Free). Jest to również istotne

z perspektywy analizy polskiej wymiany transgranicznej, szczególnie na wschodnich granicach, które jednocześnie są granicami zewnętrznymi Unii Europejskiej. Analiza danych statystycznych pokazuje, że w latach 2012-2020 uwidoczniły się znaczące rozmiary zjawiska Tax Free na polsko-białoruskich przejściach granicznych. Wynikały one z dążenia podróżnych do osiągnięcia maksymalnie możliwych korzyści ekonomicznych w związku z przysługującym im zwrotem podatku od towarów i usług. Tym samym wymaga to wnikliwej i wszechstronnej analizy przepisów prawnych regulujących funkcjonowanie tej procedury szczególnej na polskich zewnętrznych granicach. Dodatkowo analizowane zjawisko należy badać w kontekście przeciwdziałania praktykom podróżnych i przedsiębiorców sprzyjającym nadużyciom. Niezbędna jest więc wnikliwa i skuteczna kontrola na wszystkich etapach realizacji tej procedury.

1. Metodologia badania

Podjęty problem badawczy sprowadza się do pytania: czy narzędzie zwrotu podatku VAT dla podróżnych jest istotne ekonomicznie oraz czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne? Stanowi on jednocześnie zakres przedmiotowy badań, czyli zwrot podatku VAT dla podróżnych na polsko-białoruskich granicach. Przesłanką do podjęcia badania była zarówno istotność tematu z punktu widzenia budżetu państwa, wymiany międzynarodowej, jak i potrzeba wskazania niepokojących zjawisk. Dotychczas w polskiej literaturze prawnej i ekonomicznej nie pojawiło się opracowanie, w którym zagadnienie zwrotu podatku VAT dla podróżnych zostało omówione w sposób interdyscyplinarny.

Celem niniejszej publikacji jest przeprowadzenie oceny procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych w wymianie transgranicznej realizowanej przez polsko-białoruskie przejścia graniczne i ustalenia, czy narzędzie zwrotu podatku VAT dla podróżnych jest istotne ekonomicznie oraz czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne. Postawiono hipotezę badawczą wskazującą, że instytucja zwrotu podatku VAT dla podróżnych jest istotna ekonomicznie, jednak konstrukcja przepisów oraz praktyka mogą sprzyjać nadużyciom podróżnych i przedsiębiorców w tym zakresie. Jako okres badawczy przyjęto lata 2012-2020. Wynikało to z rosnącego udziału wymiany transgranicznej (turystyki transgranicznej i nierejestrowanych zakupów) na wschodnich granicach Polski¹. Ponadto dalszym uzasadnieniem był

¹ H. Powęska, *Udział nierejestrowanych zakupów artykułów nieżywnościowych w obrotach handlowych Polski z Ukrainą, Białorusią i Rosją*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2014, t. XVI, z. 3, s. 236-241; M. Wosiek, R. Kata, *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician”

moment wprowadzenia elektronicznej procedury rozliczania deklaracji Tax Free oraz dostępność pełnych i porównywalnych danych².

W celu zweryfikowania postawionej hipotezy badawczej użyto metody ilościowej i dogmatyczno-prawnej oraz dokonano analizy literatury, przepisów i orzecznictwa sądów administracyjnych, a także ustrukturyzowanych wywiadów z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej i przedsiębiorcami.

Metoda ilościowa opierała się głównie na analizie danych Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących oficjalnego eksportu Polski na Białoruś oraz z wybranych województw tzw. ściany wschodniej (podlaskie, lubelskie), graniczących z Republiką Białoruś oraz danych dotyczących wartości przedstawionych na odcinku granicy polsko-białoruskiej dokumentów Tax Free. Wykorzystano wskaźniki dynamiki oraz relacji Tax Free do oficjalnego eksportu Polski ogółem i analizowanych województw w celu ustalenia istotności ekonomicznej badanego zjawiska. W celu ustalenia, czy regulacje prawne w tym zakresie są optymalne i czy sprzyjają nadszyciom kupujących i przedsiębiorców, wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną, analizę literatury, analizę orzecznictwa sądów administracyjnych oraz ustrukturyzowane wywiady z pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej oraz przedsiębiorcami. Dokonano typizacji wybranych nadszyciom kupujących i przedsiębiorców ze względu na: wskazanie miejsca zamieszkania podróżnych, charakter handlowy, przebywanie kupującego na terytorium RP w czasie dokonywania zakupów, transakcje pozorne oraz błędne wypełnianie formularzy Tax Free. W tym celu przeanalizowano 17 wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Białymstoku i w Lublinie oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego (ze względu na właściwość miejscową).

2. Ekonomiczne uzasadnienie funkcjonowania zwrotu podatku VAT dla podróżnych na granicach polsko-białoruskich

Białoruś z punktu widzenia krajów ościennych nie jest ani głównym, ani wiodącym partnerem Polski w handlu zagranicznym. Obroty handlu zagranicznego Polski według wybranych (sąsiadujących) krajów w latach: 2005, 2010, 2015, 2020 (w %) przedstawia tabela 1.

2019, vol. 64, nr 2, s. 44-63 oraz J. Zielińska-Szczepkowska, I. Zabielska, R. Kisiel, *Turystyka transgraniczna – wybrane aspekty*, Olsztyn 2018, s. 32-46.

² Otrzymano kompletne (od 2010 r.) dane tylko w odniesieniu do województwa podlaskiego. Natomiast dane dotyczące województwa lubelskiego od 2012 r. (wartość przedstawionych na odcinku PL-BY dokumentów Tax Free w PLN w latach 2010-2020 – odpowiedź na wniosek o dostęp do informacji publicznej 2001-IWK.0150.47.2022.2 z 9 marca 2022 r.).

Tabela 1. Obroty (eksport i import) handlu zagranicznego Polski według wybranych (sąsiadujących) krajów w latach: 2005, 2010, 2015, 2020 (w %)

Lp.	Kraje	Udział w 2005 r. w %	Udział w 2010 r. w %	Udział w 2015 r. w %	Udział w 2020 r. w %
1	Rosja	6,8	7,3	5,0	3,7
2	Litwa	0,4	0,9	1,0	1,1
3	Białoruś	0,9	0,7	0,5	0,6
4	Ukraina	1,9	1,7	1,3	1,7
5	Słowacja	1,9	2,4	2,2	2,2
6	Czechy	4,0	4,8	5,1	4,6
7	Niemcy	26,3	23,9	25,0	25,5
8	Pozostałe kraje	57,8	58,3	59,9	60,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Roczniki Statystyczne Handlu Zagranicznego 2021, tab. 25, s. 103-105, 2016, tab. 24, s. 115-117, 2011, tab. 24, s. 112-114, 2006, tab. 24, s. 103-105.

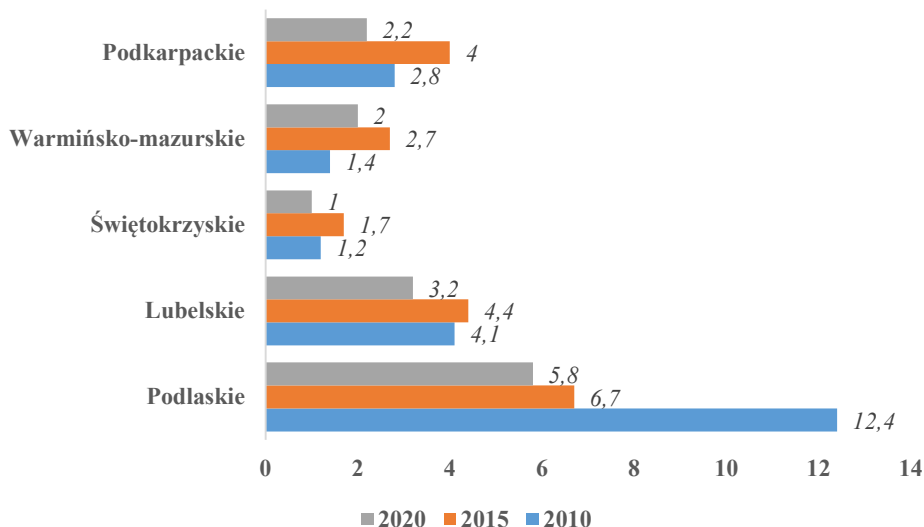
Udział Białorusi w 2020 r. wyniósł 0,6% i był prawie dwukrotnie niższy niż udział Litwy, która ma mniejszą gospodarkę i tak jak Białoruś jest krajem byłego ZSRR. Determinantą tej wymiany handlowej jest między innymi zintegrowanie Litwy z Unią Europejską, a Białorusi z Euroazjatycką Wspólnotą Gospodarczą, powołaną w 2000 r.³ Wzajemna współpraca pomiędzy Polską a Białorusią w szczególności determinowana jest położeniem geograficznym, zarówno zorientowaną, jak i różnorodną komplementarnością gospodarek oraz wielowiekowymi tradycjami oraz wieloletnią wzajemną współpracą⁴. Zważywszy na powyższe oczywistym jest, że z punktu widzenia makroskali wymiana handlowa pomiędzy Polską a Republiką Białoruś nie jest dla tych krajów najistotniejsza.

Inaczej przedstawia się istotność wymiany handlowej pomiędzy analizowanymi krajami w przekroju mezoekonomicznym z perspektywy wybranych województw, zwłaszcza w odniesieniu do tzw. ściany wschodniej Polski, co przedstawia wykres 1.

Ze względu na przygraniczne położenie analizowanych województw, tj. podlaskiego i lubelskiego, stosunkowo mocno na tych obszarach rozwija się handel przygraniczny, który oznacza zakup towarów przez osoby fizyczne w kraju ościennym i nieewidencjonowane w dokumentach celnych przewożenie towarów przez grani-

³ Na bazie Euroazjatyckiej Wspólnoty Gospodarczej zawarto w 2007 r. porozumienie w sprawie utworzenia Euroazjatyckiej Unii Celnej (EUC), która zaczęła funkcjonować od początku lipca 2010 r. Została ona rozwiązana po utworzeniu (w listopadzie 2011 r.) Euroazjatyckiej Komisji Gospodarczej. Porównaj: E. Gostomski, T. Michałowski, *Euroazjatycka Unia Gospodarcza – próba ożywienia instytucjonalnej integracji gospodarczej na obszarze byłego ZSRR*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2015, nr 41, t. 1, s. 83.

⁴ R. Ciborowski, J. Grabowiecki, [w:] *Wymiana handlowa Polski z Białorusią. Rola Polski w polityce Unii Europejskiej wobec krajów Europy Środkowo-Wschodniej*, praca zbiorowa, red. R. Ciborowski, J. Grabowiecki, Białystok 2007, s. 169.



Wykres 1. Udział eksportu wybranych województw tzw. ściany wschodniej na Białoruś w latach: 2010, 2015, 2020 (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej (wartość eksportu Polski i województw granicznych na Białoruś w latach 2010-2020 na poziomie makro- i mezoekonomicznym).

cę państwa⁵. Analiza relacji gospodarczych pomiędzy Polską a Białorusią pokazuje istnienie szczególnych determinant rozwoju handlu przygranicznego⁶. Są to między innymi: znaczne różnice w poziomie dochodów, funkcjonowanie regulacji umożliwiających zwrot podatku VAT dla podróżnych oraz stosunkowo sprawny przepływ osób przez granicę polsko-białoruską⁷. Niewątpliwie niekorzystną determinantą jest wciąż faktycznie niefunkcjonujący na granicy polsko-białoruskiej mały ruch graniczny (MRG)⁸. Jednak nie można tu mówić o zbyt małej skali przepływów osobowych na ww. granicy. Świadczą o tym dane przedstawione przez Główny Urząd

⁵ H. Powęska, *Handel przygraniczny w warunkach zmian przenikalności granicy*, Warszawa 2016, s. 117.

⁶ K. Zimnoch, *Handel przygraniczny – korzyści polskich firm z TAX FREE*, [w:] *Współpraca transgraniczna na wschodnim pograniczu Polski*, red. J. Grabowiecki, Białystok 2015, s. 332-342.

⁷ M. Wosiek, R. Kata, *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician” 2019, vol. 64, nr 2, s. 47.

⁸ Państwa członkowskie UE za uprzednią zgodą Komisji Europejskiej mogą podpisać umowę o małym ruchu granicznym z krajami trzecimi (rozumianymi jako państwa spoza UE sąsiadujące z danym krajem). Do tej pory Polska podpisała trzy umowy o małym ruchu granicznym, przy czym w życie weszły dwie (z Ukrainą i Rosją). Aby w życie weszła również trzecia (z Białorusią), niezbędne jest przekazanie przez stronę białoruską noty ratyfikacyjnej, na którą strona polska czeka od 2010 roku. Szerzej w: J. Zielińska-Szczepkowska, I. Zabielska, *Mały ruch graniczny z obwodem kaliningradzkim Federacji Rosyjskiej a rozwój turystyki zakupowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Turystyki” 2016, nr 3(35), s. 349-362 oraz K. Dudzińska,

Tabela 2. Dynamika zmian eksportu Polski ogółem na Białoruś i tax free woj. podlaskiego i lubelskiego oraz relacje Tax Free do polskiego eksportu ogółem i województw

Lata	Wartość i dynamika zmian eksportu ogółem z Polski na Białoruś i Tax Free woj. podlaskiego i lubelskiego oraz relacje Tax Free do eksportu															
	Eksport ogółem Polski na Białoruś		Eksport woj. podlaskiego i lubelskiego razem		Tax Free woj. podlaskiego i lubelskiego razem		Eksport woj. podlaskiego		Tax Free woj. podlaskiego		Eksport woj. lubelskiego		Tax Free woj. lubelskiego			
	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0	mln PLN	tn/t0
2012	5418	100,0	1072	100,0	1188	100,0	21,9	110,8	714	100,0	797	100,0	111,6	358	100,0	109,2
2013	7620	140,6	1019	95,1	1709	143,8	22,4	167,7	591	82,8	1012	127,0	171,2	428	119,6	162,9
2014	6707	123,8	708	66,0	1647	138,7	24,6	232,6	391	54,8	1083	135,9	277,0	317	88,5	177,9
2015	4997	92,2	554	51,7	1466	123,4	29,3	264,6	333	46,6	945	118,6	283,8	221	61,7	235,7
2016	5312	98,0	548	51,1	1258	105,9	23,7	229,6	293	41,0	746	93,6	254,6	255	71,2	200,8
2017	5634	104,0	552	51,5	1215	102,3	21,6	220,1	290	40,6	713	89,5	245,9	262	73,2	191,6
2018	6134	113,2	591	55,1	1110	93,5	18,1	187,8	361	50,6	673	84,4	186,4	230	64,2	190,0
2019	7360	135,8	623	58,1	933	78,5	12,7	149,8	394	55,2	574	72,0	145,7	229	64,0	169,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej (wartość eksportu Polski i województw granicznych na Białoruś w latach 2010–2020 na poziomie makro- i mezoekonomicznym – dane zakupione) oraz Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku (wartość przedstawionych na odcinku PL-BY dokumentów Tax Free w PLN w latach 2010–2020 – odpowiedź na wniosek o dostęp do informacji publicznej 2001-IWK.0150.47.2022.2 z 9 marca 2022 r.).

Statystyczny w zakresie przekroczeń przez cudzoziemców zza wschodniej granicy, których ilość ogółem w 2020 r. wyniosła 5134,1 tys., w tym 1229,6 tys. z Białorusi, co stanowi 24% ogółu⁹. Należy zwrócić uwagę, że między Polską a Białorusią istnieją znaczne różnice w poziomie dochodów. W 2020 r. w Polsce miernik PKB *per capita* (15 684,2 USD)¹⁰ przewyższał miernik białoruski (6234,8 USD)¹¹ ponad dwukrotnie. Analizując funkcjonowanie regulacji umożliwiających zwrot podatku VAT dla podróżnych, należy zwrócić szczególną uwagę na dynamikę zarówno tego zjawiska, jak i oficjalnego eksportu ogółem Polski oraz województw podlaskiego i lubelskiego na Białoruś, którą przedstawia tabela 2.

Od 2012 do 2013 r. polski eksport na Białoruś wzrastał w tempie stosunkowo szybkim. W kolejnych latach, po relatywnie niewielkim spadku w 2014 i drastycznym w 2015 r., jego tempo było rosnące (z wyłączeniem spadku w roku 2020), chociaż wolniejsze niż w poprzednim okresie. Od 2019 r. spadał i w konsekwencji w 2020 r. ukształtował się na podobnym poziomie, co w 2014 r. (okres spadkowy spowodowany sankcjami związanymi między innymi aneksją Krymu przez Rosję). Oficjalny eksport województw podlaskiego i lubelskiego łącznie wzrastał w stosunkowo szybkim tempie w latach 2012–2013, natomiast w latach 2014–2020 cechował się tendencją spadkową (największą w 2020 r. – między innymi z powodu pandemii COVID-19 oraz ze względu na ówczesną sytuację polityczną pomiędzy Polską a Republiką Białoruś: wybory prezydenckie, protesty na Białorusi itp.). Na szczególną uwagę zasługuje jednak specyficzna występująca na polsko-białoruskich granicach forma eksportu odnoszącego się do podróżnych determinowanego zwrotem podatku VAT. Wykres 2 przedstawia dynamikę eksportu Polski na Białoruś ogółem oraz wybranych województw tzw. ściany wschodniej (podlaskiego i lubelskiego) graniczących z Republiką Białoruś oraz Tax Free tych województw w latach 2012–2020.

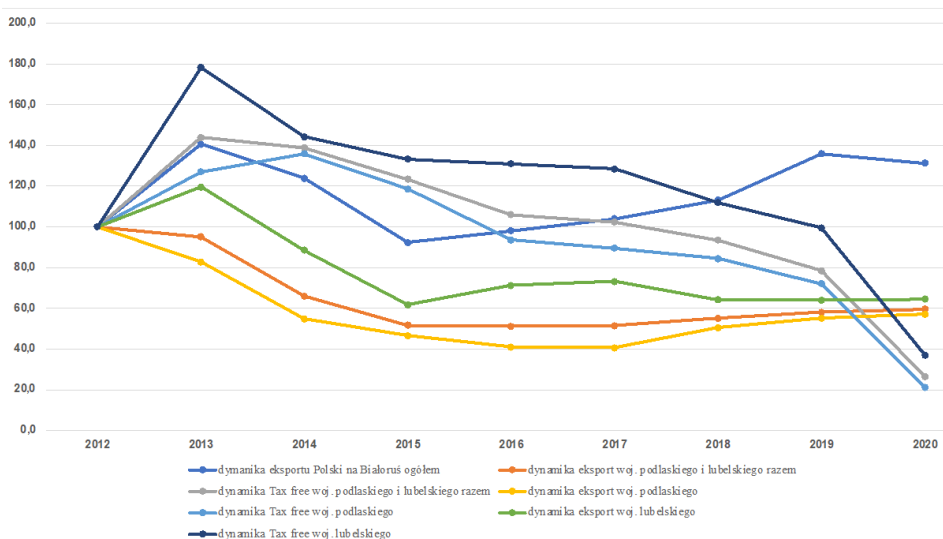
A.M. Dyner, *Mały ruch graniczny między obwodem kaliningradzkim a Polską – wyzwania, szanse, zagrożenia*, „PISM Policy Paper” 2013, nr 28(77), s. 1–6.

⁹ Turystyka w 2020 r. Analizy statystyczne, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, Rzeszów 2021, tab. 27, s. 101.

¹⁰ World Bank: <https://www.worldbank.org/pl/country/poland/overview> [dostęp: 27.11.2022].

¹¹ World Bank: <https://tradingeconomics.com/belarus/gdp-per-capita> [dostęp: 27.11.2022].

Wykres 2. Dynamika eksportu Polski na Białoruś ogółem i województw oraz Tax Free woj. podlaskiego i lubelskiego w latach 2012-2020



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Krajowej Administracji Skarbowej (wartość eksportu Polski i województw granicznych na Białoruś w latach 2010-2020 na poziomie makro- i mezoekonomicznym – dane zakupione) oraz Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku (wartość przedstawionych na odcinku PL-BY dokumentów Tax Free w PLN w latach 2010-2020 – odpowiedź na wniosek o dostęp do informacji publicznej 2001-IWK.0150.47.2022.2 z 9 marca 2022 r.).

Dynamika eksportu podróźnych województw podlaskiego i lubelskiego (w określonych okresach np. dla woj. lubelskiego w latach 2012-2013)¹² w stosunku do dynamiki eksportu Polski na Białoruś ogółem świadczy o dużym zainteresowaniu podróźnych korzystaniem z tej procedury. Relacja Tax Free województwa podlaskiego i lubelskiego razem (tab. 2) w stosunku do oficjalnego eksportu tych województw w niektórych latach (2014, 2015, 2016, 2017) była wielokrotnością oficjalnego eksportu tych województw – w roku 2014 wyniosła 232,6, w 2015 – 264,6, w 2016 stanowiła wartość 229,6, a w roku 2017 wyniosła 220,1. Jednocześnie eksport podróźnych, tak jak inne formy wymiany międzynarodowej, przyczynia się do istotnych korzyści w przekroju makro-, mezo- i mikroekonomicznym¹³. Tym

¹² Nasilenie się rozmiarów Tax Free następowało wraz z wprowadzeniem elektronicznej obsługi tej procedury. Porównaj: M. Czarnecki, *E-zwrot VAT dla podróźnych*, „Wiadomości Celne” 2013, nr 6-7, s. 31-33.

¹³ K. Dreła, A. Malkowska, J. Zieziula, *Handel zagraniczny: obroty towarowe i usługowe Polski w ujęciu regionalnym. Wybrane zagadnienia*, „Rozprawy i Studia – Uniwersytet Szczeciński” 2019, t. (MCXLIV) 1070, s. 109-144 oraz L.J. Jasiński, *Korzyści handlowe dla wszystkich. Uogólnienie i reinterpretacja teorii korzyści komparatywnych*, „Zeszyty Natolińskie” 2014, nr 57, s. 9-43 i J. Misala,

samym świadczy to o szczególnym znaczeniu funkcjonowania procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych¹⁴.

3. Konstrukcja prawna zwrotu podatku VAT dla podróżnych oraz wybrane nadużycia związane z procedurą szczególną

Zwrot podatku od towarów i usług podróżnym regulują przepisy unijne zawarte w dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁵. W myśl przepisów art. 146 oraz art. 147 ww. dyrektywy, w przypadku dostawy towarów przewożonych w bagażu osobistym przez podróżnych zwolnienie stosuje się pod warunkiem, że:

1. podróżny nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty,
2. towary są przewożone do miejsca przeznaczenia poza Wspólnotę przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym realizowana jest dostawa¹⁶,
3. całkowita wartość dostawy łącznie z podatkiem od towarów i usług przekracza 175 euro lub równowartość tej kwoty w walucie narodowej, przy czym Państwa Członkowskie mogą zastosować zwolnienie do dostawy, której całkowita wartość jest mniejsza od tej kwoty¹⁷,
4. dowodem eksportu (art. 147 ust. 2) jest faktura lub inny zastępujący ją dokument potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty.

Wymiana międzynarodowa i gospodarka światowa. Teoria i mechanizmy funkcjonowania, Warszawa 2005, s. 47-96 oraz A. Piekutowska, *Handel zagraniczny jako źródło zwiększenia efektywności gospodarowania*, „Studia Ekonomiczne” 2014, nr 180, s. 227-235 oraz M. Jaszczyński, *Znaczenie handlu zagranicznego w rozwoju gospodarczym*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2016, t. XXIII, s. 373-384.

¹⁴ K. Zimnoch, *Merkantylizm i tax free we współczesnym handlu*, „Marketing i Rynek” 2014, nr 2, s. 197-205.

¹⁵ Dz.Urz. UE L 34 z 11.12.2006 ze zm.

¹⁶ Porównaj: P. Bębenek, T. Stanek, *Starwka 0% VAT w eksporcie detalicznym*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3.

¹⁷ Polska skorzystała z przewidzianej w dyrektywie 2006/112/WE możliwości obniżenia minimalnej wartości zakupów. Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 130 ust. 3 pkt 2 Ustawy o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.) powyższa kwota ustalona została na poziomie 300 zł (§1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług; Dz.U. z 2016 r. poz. 500). Powyższa kwota w 2017 roku została zmniejszona do 200 zł (§1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług; Dz.U. z 2017 r. poz. 1248).

Implementację norm unijnych, określającą podstawowe warunki zwrotu podatku w prawie krajowym, stanowią uregulowania zawarte w rozdziale 6 działu XII Ustawy o podatku od towarów i usług¹⁸ (dalej: u.p.t.u.) w przepisach art. 126-130.

W celu zweryfikowania najczęściej dokonywanych nadużyć przeanalizowano 17 wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, w Lublinie oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Najczęstszymi nadużyciami były zakupy w celach handlowych, pozorne transakcje oraz błędne wypełnienie formularza dotyczącego Tax Free. Ponadto wykazano nadużycia związane z ustaleniem miejsca zamieszkania oraz nieprzebywaniem kupującego w Polsce w chwili dokonania zakupów. Dodatkowo przeanalizowano Raport Najwyższej Izby Kontroli: Informacje o wynikach kontroli funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP z 2020 r. (dalej: Raport NIK).

Zgodnie z Raportem NIK w latach 2017-2019 na przejściach granicznych z Białorusią w województwie podlaskim 500 razy odmówiono potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free, a łączna wartość towarów, których dotyczyły odmowy, wynosiła 285,9 tys. zł. Nie wykazano odmów dotyczących charakteru handlowego, wykazano częściowy lub całkowity brak towarów w 400 przypadkach. Natomiast na przejściach granicznych w województwie lubelskim (granica z Białorusią i Ukrainą) odmówiono potwierdzenia wywozu w 700 przypadkach, w tym charakter handlowy był przesłanką 44 odmów oraz całkowity lub częściowy brak towarów w 300 przypadkach (tab. 3).

Tabela 3. Odmowy potwierdzenia wywozu towarów w procedurze Tax Free, wartość towarów oraz przesłanki odmowy na przykładzie polsko-białoruskich przejść granicznych w latach 2017-2019

Województwo	Liczba odmów	Wartość towarów	Przesłanki odmowy
Podlaskie	500	285,9 tys. zł	Charakter handlowy: 0 przypadków Całkowity/ częściowy brak towarów: 400 przypadków (na kwotę 278,9 tys. zł) Inne przesłanki: 100 przypadków (7 tys. zł)
Lubelskie	700	790 tys. zł	Charakter handlowy: 44 przypadki (na kwotę 117,9 tys. zł) Całkowity/ częściowy brak towarów: 300 przypadków (na kwotę 213,6 tys. zł) Inne przesłanki: b.d.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Informacja o wynikach kontroli: Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP, Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Lublinie, s. 55.

¹⁸ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

Zgodnie z art. 126 ust. 1 u.p.t.u. „Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwane dalej »podróżnymi«, mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128¹⁹. W związku z powyższym oraz zgodnie z analizą orzecznictwa sądów administracyjnych procedura szczególna zwrotu podatku VAT dla podróżnych adresowana jest jedynie do podróżnych, którzy nabywają towary okazjonalnie, do użytku własnego (cele konsumpcyjne) lub dla członków swojej rodziny (w tym z uwzględnieniem przeznaczenia na prezenty). Przy czym ilość i rodzaj tych towarów nie może wskazywać na wywóz w celu handlowym, o czym świadczy częstotliwość nabywania towarów przez podróżnego²⁰. Zdecydowanym ułatwieniem kontroli charakteru handlowego jest wprowadzenie elektronicznej procedury zwrotu podatku VAT dla podróżnych²¹. Niewątpliwie stanowi to istotny wstęp do opracowania dalszych systemów ułatwiających ww. kontrolę.

Stosunkowo częstym nadużyciem było tworzenie przez przedsiębiorców transakcji pozornych, polegających na fikcyjnej sprzedaży towarów z uwzględnieniem procedury Tax Free obywatelom Białorusi w celu dokonania nadużyć w podatku VAT. Nadużycia te polegały na tym, że faktury VAT oraz dokumenty Tax Free nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych²². Zgodnie z art. 128 ust. 1a u.p.t.u. „Zwrot podatku nie może być dokonany osobie innej niż podróżny, który dokonał nabycia towaru”²³. W związku z powyższym, częstym nadużyciem było nieprzebywanie kupujących w Polsce w dniu dokonania zwrotu podatku VAT²⁴.

¹⁹ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. I FSK 705/19; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Bk 132/19; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 14 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Lu 663/18; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 listopada 2017 r., sygn. I SA/Bk 763/17.

²¹ Por. J. Świerczyńska, *E-usługi w obsłudze celnej – wybrane aspekty z punktu widzenia działań kontrolnych w ruchu granicznym*, „Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego” 2016, nr 13, s. 363–375.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 11 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/Bk 263/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 marca 2021 r., sygn. I SA/Lu 47/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 marca 2021 r., sygn. I SA/Lu 19/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 3 lutego 2021 r., sygn. I SA/Bk 30/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 20 września 2019 r., sygn. I SA/Lu 449/19; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. I SA/Bk 511/13.

²³ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

²⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 19 listopada 2021 r., sygn. I SA/Lu 351/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 marca 2021 r., sygn. I SA/Lu 48/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 listopada 2018 r., sygn. I SA/Bk 573/18.

Istotnym nadużyciem było również niedochowanie wymogów formalnych związanych z wypełnianiem deklaracji Tax Free przez sprzedawców, gdzie m.in. nazwy towaru wpisanej w deklaracji nie pokrywały się z paragonem z kasy rejestrującej, brakowało potwierdzenia sprzedaży na rzecz wskazanych w tych dokumentach osób czy otrzymania przez nich zwrotu podatku VAT²⁵.

Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium UE, zwane dalej podróżnymi, stosownie do art. 126 ust. 1 u.p.t.u mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium UE w bagażu osobistym podróżnego z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128 analizowanej ustawy. Zgodnie z art. 126 ust. 2 u.p.t.u. stałe miejsce zamieszkania ustala się na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość²⁶. Zgodnie z artykułem 12 Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011²⁷ stałe miejsce zamieszkania oznacza adres, który figuruje w ewidencji ludności lub innym podobnym rejestrze lub adres wskazany przez tę osobę odpowiednim organom podatkowym. W analizowanym przepisie ustawodawca wskazuje na wyłączenie dotyczące sytuacji, w której wskazany adres nie odzwierciedla rzeczywistości. Biorąc pod uwagę analizę ww. przepisów możliwe jest występowanie szeregu nieprawidłowości w praktyce związanych z ustaleniem miejsca zamieszkania na podstawie paszportu. W paszporcie obywateli Białorusi widnieje bowiem informacja na temat miejsca ich zameldowania (na Białorusi), co określa Dekret Prezydenta Republiki Białoruś nr 294 z dnia 3 czerwca 2008 r. o dokumentacji ludności Republiki Białorusi (punkt 22) oraz Dekret Prezydenta Republiki Białoruś z 7 września 2007 r. nr 413 w sprawie usprawnienia systemu rejestracji obywateli w miejscu zamieszkania i pobytu²⁸. Miejsce zameldowania nie jest jednocześnie wyznacznikiem miejsca ich zamieszkania. Istnieje bowiem wiele sytuacji, w których obywatel Białorusi przyjeżdża do Polski w celach np. zarobkowych, a jego pobyt w Polsce cechuje się stałym charakterem (np. posiada kartę stałego pobytu). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 11 września 2020 r.²⁹ z art. 126 ust. 1 u.p.t.u. nie wynika, że miejsce zamieszkania podróżnego należy ustalić na podstawie karty stałego pobytu. W związku z powyższym ana-

²⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 8 lutego 2019 r., sygn. I SA/Lu 785/18; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 5 maja 2016 r., sygn. I SA/Bk 1285/15; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 10 października 2012 r., sygn. I SA/Bk 255/12.

²⁶ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz 2022*, Warszawa 2022, s. 1458-1459.

²⁷ Dz.Urz. UE L z 23.03.2011.

²⁸ Указ Президента Республики Беларусь, 7 сентября 2007 г. № 413, Указ Президента Республики Беларусь 3 июня 2008 г. N 294 о Документировании Населения Республики Беларусь (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 5 июня 2008 г. N 1/9740).

²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2020 r., sygn. I FSK 130/18.

lizowane przepisy nie wskazują bezpośredniej możliwości ustalenia miejsca zamieszkania podróżnego.

Natomiast za bagaż osobisty zgodnie z linią orzeczniczą uznaje się zarówno torbę podróżną (mieszczącą np. sprzęt elektroniczny), jak i walizkę o dużych rozmiarach lub przyczepkę (w przypadku zakupów o zwiększonym gabarycie)³⁰. Zważywszy na powyższe, należy stwierdzić, że w myśl definicji zawartej w art. 56 ust. 5 u.p.t.u.³¹ przez bagaż osobisty rozumie się: „cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz”³². Zgodnie z Raportem NIK w kontrolowanym okresie na wschodnich granicach RP nie było jednolitego podejścia do kategorii bagażu podręcznego, co stanowi o problemie definiowania ww. kwestii³³.

Wnioski

We współczesnej, coraz bardziej zglobalizowanej gospodarce rośnie na znaczeniu rola wymiany międzynarodowej. Poszczególne kraje, jak i regionalne ugrupowania integracyjne wciąż poszukują nowych możliwości zdynamizowania ich wymiany za granicą. Poszerza się więc zakres stosowanych w praktyce gospodarczej form handlu – zarówno krajowego, jak też zagranicznego. Dopuszczony przez unijne i krajowe ustawodawstwo eksport pośredni (w ramach procedury zwrotu podatku VAT dla podróżnych) jest jednak czymś odmiennym od oficjalnego eksportu realizowanego między krajami zgodnie z zasadami ich polityki handlowej. Wprawdzie ma on także na celu rozszerzenie rynku zbytu poza granice UE, ale odbywa się jednak w inny sposób, niż ma to miejsce w oficjalnej wymianie handlowej między poszczególnymi krajami w ramach tego ugrupowania i poza nim. Jest także realizowany bez ponoszenia dodatkowych kosztów przez sprzedawców. Nabywca w tym

³⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Rz 403/15.

³¹ Przez bagaż osobisty rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów, z zastrzeżeniem art. 77.

³² Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli: Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP, Warszawa 2020, s. 110.

³³ *Ibidem*, s. 8.

przypadku ponosi koszty przewozu towarów. Rola i znaczenie funkcjonowania procedury szczególnej, tj. zwrotu podatku VAT dla podróżnych, z punktu widzenia ekonomicznego jest zdecydowanie duża. Świadczą o tym wyliczone i przeanalizowane w opracowaniu wskaźniki dynamiki oraz relacji Tax Free do oficjalnego eksportu Polski ogółem i analizowanych województw. Omówiona konstrukcja prawna przepisów dotyczących tej szczególnej procedury oraz przeprowadzona analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje na istnienie możliwości nadużyć w tym zakresie. Potwierdzeniem powyższego jest również przeprowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli kontrola funkcjonowania systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP. Niewątpliwie jej wyniki, między innymi w zakresie odmów potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Polski, związane są z nieprecyzyjnymi przepisami w tym zakresie. Nie istnieje bowiem klarowny system kontrolowania częstotliwości nabywania towarów przez podróżnych w celu stwierdzenia wywozu w charakterze handlowym. Ponadto nieprecyzyjna jest również kwestia ustalania miejsca zamieszkania podróżnych na gruncie analizowanych przepisów. Omówione nadużycia wskazują również na możliwości wykazywania przez sprzedawców pozornych transakcji z wykorzystaniem analizowanej procedury. Zważywszy na powyższe, postawiona hipoteza badawcza została zweryfikowana pozytywnie. Głównym wnioskiem wynikającym z analizowanego problemu badawczego jest konieczność dostosowania przepisów w taki sposób, aby nie budziły wątpliwości w związku z kontrolą celną zarówno na granicach polsko-białoruskich, jak i na całej zewnętrznej granicy UE.

Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz 2022*, Warszawa 2022.
- Bębenek P., Stanek T., *Stawka 0% VAT w eksporcie detalicznym*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3.
- Czarnecki M., *E-zwrot VAT dla podróżnych*, „Wiadomości Celne” 2013, nr 6-7.
- Drela K., Malkowska A., Zieziula J., *Handel zagraniczny: obroty towarowe i usługowe Polski w ujęciu regionalnym. Wybrane zagadnienia*, „Rozprawy i Studia – Uniwersytet Szczeciński” 2019, t. (MCXLIV) 1070.
- Dudzińska K., Dyer A.M., *Mały ruch graniczny między obwodem kaliningradzkim a Polską – wyzwania, szanse, zagrożenia*, „PISM Policy Paper” 2013, nr 28(77).
- Gostomski E., Michałowski T., *Euroazjatycka Unia Gospodarcza – próba ożywienia instytucjonalnej integracji gospodarczej na obszarze byłego ZSRR*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2015, nr 41, t. 1.
- Jasiński L.J., *Korzyści handlowe dla wszystkich. Uogólnienie i reinterpretacja teorii korzyści komparatywnych*, „Zeszyty Natolińskie” 2014, nr 57.
- Jaszczyński M., *Znaczenie handlu zagranicznego w rozwoju gospodarczym*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2016, t. XXIII.

- Misala J., *Wymiana międzynarodowa i gospodarka światowa. Teoria i mechanizmy funkcjonowania*, Warszawa 2005.
- Piekutowska A., *Handel zagraniczny jako źródło zwiększenia efektywności gospodarowania*, „Studia Ekonomiczne” 2014, nr 180.
- Powęska H., *Handel przygraniczny w warunkach zmian przenikalności granicy*, Warszawa 2016.
- Powęska H., *Udział nierejestrowanych zakupów artykułów niezwywnościowych w obrotach handlowych Polski z Ukrainą, Białorusią i Rosją*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2014, t. XVI, z. 3.
- Świerczyńska J., *E-usługi w obsłudze celnej – wybrane aspekty z punktu widzenia działań kontrolnych w ruchu granicznym*, „Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego” 2016, nr 13.
- Wosiek M., Kata R., *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician” 2019, vol. 64.
- Wosiek M., Kata R., *Handel na pograniczu polsko-ukraińskim – wybrane aspekty ekonomiczne*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician” 2019, vol. 64.
- Wymiana handlowa Polski z Białorusią. Rola Polski w polityce Unii Europejskiej wobec krajów Europy Środkowo-Wschodniej*, praca zbiorowa, red. R. Ciborowski, J. Grabowiecki, Białystok 2007.
- Zielińska-Szczepkowska J., Zabielska I., Kisiel R., *Turystyka transgraniczna – wybrane aspekty*, Olsztyn 2018.
- Zielińska-Szczepkowska J., Zabielska I., *Mały ruch graniczny z obwodem kaliningradzkim Federacji Rosyjskiej a rozwój turystyki zakupowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Turystyki” 2016, nr 3(35).
- Zimnoch K., *Handel przygraniczny – korzyści polskich firm z TAX FREE*, [w:] *Współpraca transgraniczna na wschodnim pograniczu Polski*, red. J. Grabowiecki, Białystok 2015.
- Zimnoch K., *Merkantylizm i tax free we współczesnym handlu*, „Marketing i Rynek” 2014, nr 2.