

---

ANNALIS  
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA  
LUBLIN – POLONIA

VOL. L, 1

SECTIO H

2016

---

Akademia Leona Koźmińskiego. Kolegium Prawa

PATRYCJA MONIKA KOZŁOWSKA

patrycja\_kozłowska@o2.pl

*Prawnopodatkowe skutki głównych  
nieprawidłowości w obrocie paliwami*

---

Tax Legislative Effects of Major Irregularities in the Fuel Market

**Słowa kluczowe:** szara strefa; nadużycie prawa; straty dla Skarbu Państwa, oszuści paliwowi; nielegalny handel paliwami płynnymi

**Keywords:** gray area; abuse of the law; losses for the State Treasury; fuel fraudsters; illegal trade in liquid fuels

**Kod JEL:** K340; H110; H120; H390; H300; G280

## Wstęp

Milionowe<sup>1</sup> straty finansowe dla Skarbu Państwa [Knap, Krasnowska, 2011], a także paliwo nieodpowiadające parametrom jakości [*Roczny raport...*, 2014] to

---

<sup>1</sup> „W Polsce rocznie z tytułu akcyzy od paliw silnikowych (czyli benzyny i oleju napędowego) do budżetu trafia aż 26 mld zł. Szacujemy, że szara strefa to około 10 proc. rynku – mówi Leszek Wiecech, dyrektor Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego (POPHN). W 2012 r. akcyzę na olej napędowy podniesiono o 14 proc. Wpływy do budżetu wzrosły jednak minimalnie, a w wypadku oleju opałowego, obłożonego ulgową stawką, nawet spadły – z 356 mln zł do 272 mln zł. Oficjalnie na działaniach mafii paliwowej Skarb Państwa traci rocznie miliard złotych. Takie są przynajmniej wyniki wrywkowych kontroli prowadzonych przez Służbę Celną. W 2011 r. wykryto oszustwa na podatku VAT na kwotę 421 mln zł, a na akcyzie na 569 mln zł. Rok później było to odpowiednio 661 mln zł i ponad 362 mln zł. Te ujawnione straty pokazują, że szacunki mówiące nawet o 3 mld zł strat budżetowych mogą być zaniżone” [Piński, Galimski, 2013].

poważny problem ministra finansów oraz właścicieli pojazdów mechanicznych<sup>2</sup>. Paliwo złej jakości wprowadzone na polskie stacje paliw to problem zagrażający klientom, konsumentom i odbiorcom. Statystyki opublikowane przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów [Raport..., 2015] ukazują skalę nielegalnie działającej tzw. szarej strefy rynku paliw i bardzo złą jakość paliwa, które ostatecznie trafia do niczego nieświadomego klienta. Najgorzej w statystycznych badaniach wypadła Opolszczyzna i województwo warmińsko-mazurskie – wynika z badania UOKiK przeprowadzonego na wybranych losowo stacjach benzynowych w okresie od 20 stycznia do 31 maja 2014 r. [Raport..., 2015].

### Charakterystyka problemu rynku paliwowego w Polsce

Problem nielegalnego obrotu paliwem oraz nielegalnego wprowadzania substancji „paliwo-podobnej” to skomplikowane zadanie dla wszelkich powołanych w tej sprawie służb i instytucji odpowiedzialnych za zwalczanie, ściganie i ujawnianie zorganizowanej przestępczości gospodarczej. Głównym celem działania „szarej strefy” jest sterowanie obrotem towaru, ale i samą dokumentacją finansową (m.in. rachunkami, fakturami, umowami), jak również obrotem płatnościami (gotówką, przelewami bankowymi), aby wymienionymi działaniami uprawdopodobnić zdarzenie gospodarcze jako całkowicie legalne i zgodne z prawem, a jednocześnie przez wymienione zabiegi inne transakcje gospodarcze „schować” jako niemające nigdy miejsca.

Będące przedmiotem transakcji wyprodukowane nielegalnie paliwo jest gorszej jakości zarówno pod względem właściwości chemicznych, jak i fizycznych, ponieważ powstaje w wyniku mieszania różnych odmian komponentów (substancji) niezwiązanych w swojej istocie z paliwem służącym do uruchamiania i zapłonu silników mechanicznych. „Oszuści” przedmiotowej działalności mieszają różnego rodzaju składniki chemiczne, odbarwiony olej (np. opałowy) czy inne benzyny i paliwa będące odpadem z innego paliwa [Jasiński (red.), 2013]. Dodać również należy, iż paliwa będące produktem niewiadomego pochodzenia służą też jako dodatek do mieszania z paliwem pełnowartościowym pod względem fizycznym i chemicznym, aby zwiększyć ilość i objętość paliwa, które następnie zostaje wprowadzone na rynek konsumencki.

Nielegalnie działające podmioty gospodarcze („paliwowi oszuści”) nie płacą podatków i opłat<sup>3</sup>, do których zobowiązują je ustawy i rozporządzenia, a które są

<sup>2</sup> Ustalenia kontroli skarbowej w 2014 r. wykazały po raz kolejny, że najwięcej oszustw na szkodę budżetu państwa nadal występuje w branży paliwowej (drugi obszar ryzyka to wyroby elektroniczne, trzeci – wyroby stalowe). Zgodnie z danymi Ministra Finansów ustalenia kontroli zakończonych w 2013 r. wykazały w obszarze paliw udział na poziomie 21,2%, natomiast w 2014 r. – 26% w skali wszystkich obszarów ryzyka [Ministerstwo Finansów, 2015].

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym: „Minister Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej ogłasza stawkę opłaty paliwowej na kolejny rok. Stawki opłaty paliwowej na rok 2015 wynoszą: 1) 129,41 zł za 1000 l benzyn silnikowych

ponoszone przez podmioty legalnie i zgodnie z prawem działające na rynku. „Oszukańcze podmioty” wprowadzają do obrotu konsumenckiego benzynę i olej napędowy po niższej cenie (wartości) niż uczciwie działający producenci, jednak wraz z zaniżoną ceną jest bardzo zaniżona jakość fizyczna i chemiczna paliwa.

Nadmienić trzeba, że nielegalnie działające „podmioty gospodarcze” trudniące się „produkcją” i wprowadzaniem do obrotu nielegalnego paliwa przez generowanie licznych fikcyjnych transakcji<sup>4</sup> – niemających odzwierciedlenia w rzeczywistości – wpływają na uszczuplenie dochodów budżetu państwa z podatku VAT, który w rzeczywistości obrotu gospodarczego na żadnym poprzedzającym etapie nie został uregulowany. Wskazana praktyka „oszukańczych podmiotów” jest szczególnie szkodliwa z uwagi na miliardowe straty Skarbu Państwa i powoduje również bardzo negatywny skutek dla podmiotów o legalnym działaniu, gdyż narusza zasady zdrowej konkurencji i prawa uczciwego rynku.

Przestępcze podmioty zorganizowanej działalności naruszają bądź kradną tożsamość legalnie działających dużych koncernów paliwowych. Przestępcy wykorzystują dobrą markę i renomę koncernu paliwowego, by jako podmiot znany na rynku generować umowy i faktury z zapożyczonymi danymi koncernu paliwowego. Naruszenie dobrego imienia koncernu i straty powstałe w związku z nieuczciwą praktyką są ogromne i w praktyce nie do odrobienia, gdyż konsument, który w dobrej wierze raz nabył paliwo (pochodzące z „markowego” koncernu), które ostatecznie spowodowało dla niego majątkową stratę (uszkodzenie silnika samochodu), następnym razem, kupując paliwo, nie zaufa już danej marce.

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wskazuje, że skala zjawiska nieuczciwości jest bardzo duża, gdyż tylko w latach 2012–2013 wykryto prawie 310 tys. fikcyjnych faktur [Ministerstwo Finansów, 2015], które przez przestępców zostały wykorzystane w przestępczym działaniu [Ciechanowski, 2014]. Wskazany wcześniej region warmińsko-mazurski [Raport..., 2015] przez swoje ukształtowanie środowiskowe i geograficzne jest – jak twierdzi Ministerstwo Finansów – doskonałym miejscem na siedziby „szarej strefy” przestępczości gospodarczej. W regionie tym łatwo się ukryć, a w niepozornych pomieszczeniach zabudowań gospodarczych (których

---

(np. Pb98 czy, Pb95) oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, o których mowa w art. 37h ust. 4 pkt 1 ustawy; 2) 288,05 zł za 1000 l olejów napędowych, wyrobów powstałych ze zmieszania tych olejów z biokomponentami oraz biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, o których mowa w art. 37h ust. 4 pkt 2 i 3 ustawy; 3) 159,71 zł za 1000 kg gazów i innych wyrobów (np. autogaz), o których mowa w art. 37h ust. 4 pkt 4 i 5 ustawy. Stawka opłaty paliwowej ulega podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, który w roku 2014 (w porównaniu do tego samego okresu 2013 roku) wyniósł 0,2%. Wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogłoszony został w komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w dniu 15 października 2014 r.”.

<sup>4</sup> Kontrola Skarbową wykryła, że w 2010 r. liczba takich faktur była na poziomie 84 241 szt., stanowiąc kwotę brutto 3 711 173 zł; w 2012 r. liczba faktur to 153 714 szt. – kwota brutto to 15 486 932 zł; w 2014 r. liczba faktur to 206 966 szt., co stanowiło 33 692 713 zł [Ministerstwo Finansów, 2015].

jest wiele) nietrudno zorganizować mieszalnię paliw czy odbarwienie oleju, które następnie jako pełnowartościowe paliwo trafia na rynek sprzedaży.

Zgodnie z przepisami ustawowymi definicje ropopochodnej substancji są różne, gdyż te prezentowane przez ustawodawcę w różnych przepisach prawnych nabierają nowego znaczenia, w szczególności dla zorganizowanej działalności przestępczości gospodarczej [Jasiński (red.), 2013].

Podstawową definicję paliwa zawiera ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości. Zgodnie z jej przepisami [Ustawa..., 2006, art. 2 ust. 3] są to paliwa ciekłe, biopaliwa ciekłe, gaz skroplony (LPG), sprężony gaz ziemny, lekki i ciężki olej opałowy oraz oleje do silników statków żeglugi śródlądowej. Z kolei paliwami ciekłymi są benzyny silnikowe, oleje napędowe, które ustawodawca wymienia w ustawie o biokomponentach i biopaliwach ciekłych stosowanych odpowiednio w silnikach z zapłonem iskrowym lub w pojazdach, ciągnikach rolniczych oraz maszynach nieporuszających się po drogach wyposażonych w silniki z zapłonem samoczynnym. Pozostałe paliwa ustawodawca definiuje jako biopaliwa ciekłe, gazy LPG, sprężone gazy CNG, nadając wyrobom energetycznym indywidualną definicję oraz klasyfikację inną od pozostałych definicji zawartych w innych ustawach.

Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne również nadaje produktom energetycznym nowy podział i tym samym ustawodawca wprowadza nowe definicje klasyfikujące paliwa jako paliwa stałe, ciekłe i gazowe, będące nośnikami energii chemicznej. Z kolei ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym zawiera dodatkowe definicje paliw, a art. 86 ust. 1 wymienia także wyroby energetyczne w rozumieniu tej ustawy.

Występowanie różnych definicji w przepisach prawnych stwarza dodatkowe ułatwienie dla działalności zorganizowanych grup przestępczych, gdyż chaos prawny określa definicji paliwa daje im doskonałe możliwości działania przez omijanie prawa i jego różną interpretację. Tym samym prawo dla działalności grup przestępczych staje się doskonałym narzędziem działania i czerpania korzyści materialnych w imieniu prawa. Swoje cele osiągnięcia szybkich zysków finansowych podmioty przestępcze realizują przez legalizację paliwa pochodzącego z nielegalnego i niewiadomego pochodzenia. Legalizacja ta następuje przez zakładanie dodatkowych działalności gospodarczych, tzw. słupów, które posiadają wszystkie wymagane prawem rejestracji i poświadczenia prawidłowego działania<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Ministerstwo Finansów w raporcie rocznym [2015] wskazuje: „Dotychczasowe doświadczenia wskazują, że są to przede wszystkim podmioty: 1. nowo powstałe, w tym takie, które po krótkim okresie czasu zawieszają lub całkowicie likwidują prowadzoną działalność gospodarczą (niejednokrotnie podmioty utworzone w celu dokonania pojedynczych transakcji); 2. często zmieniające swoją siedzibę oraz właścicieli, posiadające siedzibę w »wirtualnych biurach«; 3. nieprowadzące faktycznie działalności gospodarczej, tzw. słupy bądź podmioty typu »znikający podatnicy«, którzy mają na celu zatarcie powiązań występujących między podmiotami; 4. deklarujące straty z działalności prowadzonej w branży, w której inni podatnicy osiągają dochody, wykazujące straty przy jednoczesnych ulgach podatkowych oraz zawieraniu transakcji o dużych wartościach lub dokonywaniu zakupów inwestycyjnych”.

Następnie stworzone podmioty „słupy” generują fikcyjne faktury sprzedaży dla transakcji niemających potwierdzenia w rzeczywistości wyprodukowanego paliwa bądź innych komponentów. Głównym celem tego zabiegu ze „słupami” jest wygenerowanie takich faktur transakcji [Ministerstwo Finansów, 2015] i uzyskanie takiego obiegu dokumentów finansowych, aby dać przykrywkę firmom wprowadzającym na rynek nielegalne paliwo. Tym samym wskazać trzeba, że fikcyjne firmy są w transakcji tylko po to, by przedstawić (zainicjować) legalne działania. Legalizm polega również na tym, że firmy „słupy” posiadają zarejestrowaną działalność, mają NIP, REGON, adres, rachunki bankowe. Wszystkie te zabiegi mają gwarantować innym podmiotom i konsumentom, że dany podmiot transakcji jest całkowicie legalny i bezpieczny w obrocie gospodarczym. Służby skarbowe dokonujące kontroli firm „słupów” po czasie odkrywają, że podmiot istniał tylko na „papierze”, gdyż w rzeczywistości wszystko było fikcyjne. Podmiot ten zazwyczaj nie ma żadnego majątku, zaplecza technicznego i majątkowego w postaci miejsca produkcji sprzedawanego paliwa, jak również brak jest miejsc chociażby składowania (magazynowania) paliwa oraz jakiegokolwiek transportu służącego do dostarczania sprzedanego paliwa do konsumentów, kontrahentów. Rola i znaczenie każdego działania i każdej transakcji przez „łańcuch” firm jest ściśle określona i obliczona w czasie. Działalność ta to tylko fikcyjny obrót, fikcyjny obieg dokumentów oraz płatności, który w swojej „prawdziwości” ma zatrzeć ślady prawdziwej działalności i stworzyć wiarygodne wrażenie legalności. Reasumując, powołane do życia podmioty gospodarcze mają uprawdopodobnić wyimaginowane i wirtualne paliwa z prawdziwie wprowadzonym do obrotu paliwem.

Najistotniejszym celem działania grup przestępczych jest osiągnięcie jak największej korzyści finansowej lub innej korzyści materialnej. Z danych opublikowanych przez różne organy państwa wynika, że wzrost obciążeń podatkowych, tj. wzrost podatku VAT, podatku akcyzowego oraz opłat paliwowych w odniesieniu do paliw płynnych, powoduje, że zyski z przestępczości są coraz większe i wydaje się wręcz niemożliwe zlikwidowanie przestępczości [Gruza (red.), 2012]. Podsumowując, wzrost ceny paliwa na legalnym rynku paliwowym państwa uruchamia coraz większą „spirale” przestępczości produkcji paliwa, wzrost dokumentacji transakcji faktur, które mają obrazować wirtualne transakcje, z których przestępczość gospodarza czerpie bardzo wysokie zyski [Ciechanowski, 2014].

Proceder przestępczości gospodarczej/przestępczości paliwowej rozpoczął się mniej więcej w drugiej połowie lat 90. XX w. [Turaliński, 2009]. Metody działania sprawców są podobne do tych sprzed wielu lat, zmianie podlegają natomiast poszczególne produkty (substancje) używane do tego nielegalnego procederu, jak również następuje wykorzystywanie nowych przepisów aktów prawnych wyposażonych w nowe „luki prawne”, które pozwalają zorganizowanym grupom przestępczym na kontynuowanie nielegalnego procederu produkcji i obrotu paliwami płynnymi. Grupy przestępcze, korzystając z nieprecyzyjnych/ułomnych przepisów prawnych oraz wielu aktów prawnych, które mogą podlegać różnej interpretacji – sprowa-

dzają na teren Polski<sup>6</sup> gigantyczne ilości pełnowartościowego paliwa oraz innych ropopochodnych składników i substancji służących do produkcji i uszlachetniania paliwa. Następnie „wyprodukowane” paliwo zostaje różnymi metodami z naruszeniem przepisów wprowadzone do obrotu detalicznego i hurtowego.

Międzynarodowe Centrum ds. Zwalczania Przeszłości Zorganizowanej i Międzynarodowego Terroryzmu, zajmujące się przestępczością gospodarczą obrotu paliwami płynnymi, stworzyło listę metod działania i obszaru objętego największym zainteresowaniem oszustów paliwowych [Wiciak, 2012], wskazując, iż najczęściej proceder ten polega na:

- sprowadzaniu z zagranicy oleju napędowego deklarowanego w postępowaniu celnym jako olej opałowy, a następnie, przez wprowadzenie łańcuszka firm i fikcyjnych transakcji pomiędzy nimi, przeklasyfikowanie go na olej napędowy,
- sprowadzaniu z zagranicy benzyny bezołowiowej lub wysokooktanowej deklarowanej w postępowaniu celnym jako komponenty lub inne nieobjęte podatkiem akcyzowym produkty ropopochodne, np. benzyna niskiej jakości, benzyna lako-wa, rozpuszczalniki organiczne, etery, benzyna lakiernicza, preparaty odtłuszc-zające, środki przeciwstukowe, mieszaniny węglowodorów aromatycznych, benzyna AI-95,
- nabywaniu olejów opałowych lub komponentów paliwowych w rafineriach krajowych i ich dokumentacyjne przeklasyfikowywanie na olej napędowy i benzynę przy wykorzystaniu łańcuszka firm „słupów” pozorujących uczest-niczenie w obrocie gospodarczym,
- nabywaniu olejów i komponentów pełnowartościowych oraz zbywaniu ich jako oleju przetworzonego do rafinerii,
- nielegalnym oczyszczaniu i mieszaniu oleju opałowego i benzyny z innymi produktami ropopochodnymi oraz wprowadzaniu ich od obrotu handlowego jako pełnowartościowych paliw ciekłych,
- mieszaniu benzyn i oleju napędowego z komponentów zwolnionych z podatku akcyzowego lub z niższą stawką akcyzy.

Instytucje<sup>7</sup> zajmujące się ściganiem i rozpracowywaniem działalności oraz zwalczaniem procederów handlu nielegalnym paliwem wskazują na dodatkowe kierunki działań przestępczych, m.in.:

<sup>6</sup> Ministerstwo Finansów w sprawozdaniu [2015] wskazuje: „Oprócz typowych wyłudzeń wyni-kających z fikcyjnych faktur pojawiły się również mechanizmy oszustw, w których wykorzystywane są transakcje wewnątrzspółnotowe: Wewnątrzspółnotowe nabycie towaru (WNT) oraz Wewnątrzspół-notowa dostawa towarów (WDT)”.

<sup>7</sup> Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służby Celne i inne. W dniu 30 stycznia 2014 r. Prokurator Generalny, Minister Spraw Wewnętrznych oraz Minister Finansów podpisali porozumienie o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej. Kolejno 16 lipca 2014 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej oraz Dyrektor Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury podpisali porozumienie o współpracy między Mi-nistrem Finansów a Krajową Szkołą Sądownictwa i Prokuratury w zakresie organizowania i prowadzenia szkoleń kadr dla kadr sądownictwa i prokuratury oraz pracowników i funkcjonariuszy urzędu obsługującego

- dodawanie do pełnowartościowych produktów komponentów zwolnionych z podatku akcyzowego lub o niższej stawce akcyzy,
- pozorowanie obrotu paliwami ciekłymi w celu uzyskania bezpodstawnego zwrotu podatku naliczonego VAT i podatku akcyzowego,
- nielegalne wykorzystanie oleju żeglugowego do napędu pojazdów samochodowych ze względu na zmianę przeznaczenia,
- import różnych komponentów, aby z pozoru nie miały ze sobą związku i były zwolnione z podatku akcyzowego, a następnie ich zmieszanie i wytworzenie pełnowartościowego produktu w postaci oleju napędowego (ON) z pominięciem koncesji oraz należnych opłat celno-akcyzowych,
- import pełnowartościowych produktów z obszaru Unii Europejskiej z wykorzystaniem procedury zawieszono poboru podatku akcyzowego, np. firmy słowackie na podstawie sfalszowanych dokumentów zarejestrowanego handlowca lub składu podatkowego zakupują towar w rafinerii z zawieszoną akcyzą, a następnie potwierdzają fałszywymi pieczęciami dokumenty ADT,
- odbarwianie oleju opałowego oraz uszlachetnianie niebarwionego oleju ciężkiego,
- barwienie przez sprawców pełnowartościowego ON przy imporcie w celu stworzenia podróbki oleju opałowego.

Dodatkowo przestępczość zorganizowana wykorzystuje wiele zabiegów i instrumentów finansowych, które stanowią poważny problem Skarbu Państwa i finansów publicznych, tj. proceder „prania pieniędzy” uzyskanych w związku z transakcjami sprzedaży paliw oraz rozpowszechniania na masową skalę sfalszowanych dokumentów służących do klasyfikacji produktów naftowych – certyfikowania produktów naftowych.

Doświadczenia służb państwowych zwalczających tego rodzaju przestępczość wskazują, że powyższa lista działań nie jest pełna. Zaznaczyć również trzeba, że z uwagi na ogromne zyski finansowe w branży „oszuści paliwowi” nieustannie wprowadzają nowe metody działania legalizujące nieuczciwy proceder produkcji paliwa w różnej postaci i z różnym przeznaczeniem.

Wprowadzane są także nowe techniki i sposoby fałszowania certyfikowania jakości produktu. Działania sprawców „oszustw paliwowych” obejmują też zmiany przeznaczenia gazów wykorzystywanych jako produkty energii, które ze względu na swoje przeznaczenie obciążone są inną stawką podatku akcyzowego. Rodzaje

---

Ministra Finansów i jednostek podległych, a także w celu promowania jakości kształcenia i wymiany dobrych praktyk. Z kolei 7 sierpnia 2014 r. zostało podpisane porozumienie o współpracy Kontroli Skarbowej i Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie w ramach współpracy instytucji i służb powołanych do budowania spójnego i efektywnego systemu bezpieczeństwa państwa. Porozumienie to zostało zawarte między Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej oraz Komendantem – Rektorem Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie. W dniu 17 grudnia 2014 r. pomiędzy Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej a Komendantem Centralnego Biura Śledczego Policji zostało zawarte porozumienie o współpracy w zakresie realizacji zadań w sferze zwalczania oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

gazów będących przedmiotem szczególnego zainteresowania to: paliwo do kotłów centralnego ogrzewania, paliwo silnikowe, paliwo spalane w domowych kuchenkach gazowych, paliwo wykorzystywane w procesach przemysłowych oraz powszechny wśród zmotoryzowanych autogaz.

W początkowym okresie lat 90. XX w. najczęstszym sposobem unikania opodatkowania było deklarowanie w postępowaniu celnym oleju napędowego jako oleju opałowego, a następnie tworzenie fikcyjnej dokumentacji z wykorzystaniem łańcuszka firm w celu ponownego przekwalifikowania go – tym razem na olej napędowy. Motorem tego typu działań była istotna różnica w wysokości stawki podatku akcyzowego. W różnych przedziałach czasowych olej opałowy nie był obciążony podatkiem akcyzowym, a następnie podatek ten był znacznie niższy od tego, jakim był obłożony olej napędowy [Gruza (red.), 2012]. Tym samym w zależności od ekonomicznych uwarunkowań zorganizowane „grupy przestępcze” wykorzystywały przepisy podatkowe dla swoich potrzeb i zysków.

Wyłudzenia podatku VAT i oszustwa w zakresie podatku akcyzowego to przede wszystkim działania mające na celu doprowadzenie do wypłaty przez organy Skarbu Państwa nienależnego zwrotu podatku VAT na podstawie fikcyjnych faktur. Elementem dominującym omawianego proceduru jest fałszowanie dokumentacji, w szczególności faktur VAT, przez dokonywanie fikcyjnej sprzedaży i zakupu paliw.

Organy prowadzące postępowania w tych sprawach wskazują, że proceder ten można podzielić na dwie grupy [Ciechanowski, 2014]. Pierwsza grupa przestępstw to wystawianie faktur na firmy, których fizycznie nie ma, gdyż nigdy nie zostały zarejestrowane, albo wystawianie na firmy zarejestrowane przez „paliwowych oszustów” dla danych transakcji, tzw. firmy „słupy”. Drugi rodzaj proceduru to wystawianie faktur w oparciu o dane firm legalnie i prawidłowo działających, tzw. kradzież tożsamości, i działanie jak legalny koncern paliwowy, legalna firma.

Oba wskazane procedery w swojej istocie polegają na wykorzystaniu dokumentów rozliczeniowych (faktur VAT) jako narzędzia do rozliczenia z organem podatkowym w taki sposób, aby uzyskać zwrot podatku naliczonego bądź obniżenie podatku VAT należnego.

Metoda posługiwania i rozliczania się w oparciu o faktury podmiotów nieistniejących posiada tę istotną wadę, iż zawiera tzw. słabe ogniwo transakcji, tj. organy mogą sprawdzić i wychwycić nieistniejące podmioty. Jednakże dodać trzeba, że sprawdzenie przeprowadzonych transakcji gospodarczych i finansowych przez organy administracji państwowej (organy skarbowe) odbywa się zawsze długo po przeprowadzonej transakcji, najczęściej w ramach kontroli podatkowej czy kontroli krzyżowej u podatników.

Opracowana przez „oszustów paliwowych” druga metoda działania polegająca na wystawianiu dokumentów rozliczeniowych przez legalnie działające podmioty (tzw. kradzież tożsamości/podszywanie się pod legalny podmiot gospodarczy) jest metodą działania mniej ryzykowną i trudniej wykrywalną przez organy podatkowe i same podmioty, których marka i dane są nielegalnie wykorzystywane. „Oszuści

paliwowi”, wykorzystując fakt występowania na rynku dużej ilości faktur (prawdziwych, gdyż duże koncerny paliwowe przeprowadzają bardzo dużo transakcji finansowych), generują dodatkowe transakcje, których nie sposób wykryć i określić mianem działania „sił przestępczych”. Następnie na podstawie nielegalnie wygenerowanych dokumentów finansowych występują do Skarbu Państwa o zwrot podatku VAT, a po jego uzyskaniu dla niepoznaki i możliwego wykrycia przez inne kontrole znikają z rynku.

Zwalczanie „oszustw paliwowych” i zorganizowanych „grup przestępczych” zarówno na rynku krajowym, jak i międzynarodowym wyłudzających miliardy złotych z podatku VAT oraz podatku akcyzowego, wymaga od służb kontroli karno-skarbowych szybkiego i pełnego działania rozpoznawczego i analitycznego na przyszłość, które ostatecznie pozwoli na skuteczną likwidację nielegalnego procederu i stałego monitoringu rynku transakcji paliwami płynnymi. Tylko czy taka skuteczna działalność oraz monitoring są w ogóle możliwe nawet w połączeniu ze wszystkimi instytucjami prowadzącymi rejestry działalności gospodarczej, np. KRS, REGON, URE i innych, w szczególności gdy państwo przez inne uregulowania prawne – słusznie wprowadzone – pozwoliłoby tak łatwo i szybko założyć i podjąć działalność gospodarczą. Tym samym system wychwytywania i analizowania rynku obrotu paliwami płynnymi wymaga przeprowadzania dogłębnej analizy podmiotów gospodarczych występujących nie tylko w „łańcuchu” firm powiązanych ze sobą przy procederze wprowadzania na rynek nielegalnego paliwa, ale również spółek kapitałowych i personalnych powiązań osób współpracujących i prowadzących działalność w różnych branżach i w różnych powiązaniach gospodarczych. Niestety, kontrola podmiotów branży czy działalności gospodarczej jest w znacznym stopniu utrudniona z powodu braku kontaktu z osobami reprezentującymi dany podmiot gospodarczy. Powołane na określony czas i w określonym celu podmioty gospodarcze „ślupy” w rzeczywistości funkcjonują tylko jako firmy „na papierze”, gdyż pomimo powołania ich do „życia gospodarczego” nie wypełniają ustawowych wymagań rozliczenia transakcji gospodarczo-finansowych przez nieskładanie deklaracji podatkowych, sprawozdań finansowych i innych obowiązków wynikających z przepisów ustaw. Podmioty te powstają tylko dla urealnienia transakcji gospodarczych zgodnie z wolą ich właścicieli, tak by zatrzeć inne ślady rzeczywistej przestępczej działalności.

Zdemaskowanie „paliwowych oszustów” jest bardzo trudne, gdyż uczestniczą w określonych transakcjach duże i małe podmioty, a i pomysłowość sprawców jest ogromna, gdyż proceder handlu paliwami, zarówno legalny, jak i nielegalny, generuje poważne kwoty finansowe. Wszelkie udaremnienia kontroli i czynności aparatu skarbowemu, mające na celu „grę na zwłokę”, to powszechna gra nieuczciwych podatników [Ciechanowski, 2014]. Stąd do ujawnienia i przerwania przestępczego procederu obrotu paliwami niewiadomego pochodzenia trzeba zaangażować prawie wszystkie instytucje powołane do walki z przestępczością gospodarczą. A przecież przestępczość paliwowa to nie jedyny nielegalny proceder grup przestępczych działających w Polsce i na obszarze Unii Europejskiej oraz przestępczości międzyna-

dowej. Tym samym walka w przedmiotowej materii jest zawsze pomiędzy organami państwowymi a oszustami nierówna.

Dla zwiększenia kontroli i wykrywalności transakcji organy polskich służb powołanych do walki ze zorganizowaną przestępczością ściśle współpracują z organami kontroli skarbowych innych państw. Współpraca ta polega na wymianie informacji o nielegalnym obrocie, pojawieniu się nowych metod przestępczych, jak również informacji o nowych związkach chemicznych wytworzonych i wykorzystywanych na potrzeby produkcji nowego paliwa. Skala zjawiska i nielegalnego procederu zdaje się nie mieć końca, gdyż stale w gospodarce wzrasta zapotrzebowanie na nowe technologie i nowe wykorzystanie paliw zarówno do przemysłu, jak i napędzania pojazdów mechanicznych, których z roku na rok przybywa.

Przestępczość paliwowa, obok ogromnych strat finansowych dla budżetu Skarbu Państwa, ma bardzo negatywny wpływ dla prywatnego konsumenta. Paliwo o gorszej jakości albo o niewłaściwym składzie chemicznym i fizycznym może powodować u odbiorców tego paliwa nierówną pracę silnika w pojeździe lub powodować spadek mocy, co może przyczynić się do poważnych awarii i uszkodzenia jednostki napędowej oraz przyspieszyć jej szybkie i nadmierne zużycie<sup>8</sup>. Nieświadomy odbiorca nielegalnego paliwa lub paliwa niewiadomego pochodzenia może zostać narażony na bardzo wysokie koszty naprawy pojazdu oraz niebezpieczeństwo utraty zdrowia, a nawet życia. Ujawnione przez UOKiK badania [*Raport...*, 2015] wykazały również, że to najczęściej odbiorcy paliwa oleju napędowego byli narażeni na paliwo o niewłaściwych parametrach fizycznych i chemicznych.

Nieświadomy konsument działający w pełnym zaufaniu zarówno do marki (firmy) oraz państwa, w którym dokonuje zakupu użytkowanego paliwa, może paść ofiarą oszustwa zorganizowanych grup przestępczych. Jednakże konsument, a tym samym podatnik obciążony wysokim podatkiem i opłatami, nie ma możliwości bieżącego sprawdzenia jakości kupowanego paliwa na danej stacji paliwa, tym samym nie dziwi fakt, że ostatecznie pozostaje w ogromnej złości zarówno do aparatu państwowego, jak i skarbowego, który powinien go należycie bronić, chronić przed negatywnymi skutkami działalności grup przestępczych.

Przeprowadzone kontrole podatkowe przestępczości gospodarczej [Gruza (red.), 2012] oraz inne zabezpieczone przestępstwa wykazały dodatkowy aspekt, tj. proceder prania pieniędzy [Gruza (red.), 2012]. Działania nielegalnych grup doprowadziły do ogromnych uszczupień podatkowych, sięgających nawet 50 mln zł [Ciechanowski, 2014]. Oczywiście wiele przestępstw gospodarczych zostaje przez aparat państwowy ujawnionych, jednak w miejsce likwidowanych grup powstaje wiele nowych nielegalnych podmiotów kuszonych wizją (prawdziwych) szybkich zysków. Wiele

<sup>8</sup> Jak wykazały badania, używanie nielegalnego i nieprawidłowego oleju napędowego w pojazdach skutkowało uzyskaniem niezgodnych z normami parametrów niskiej temperatury zapłonu, które mogą skutkować wybuchem baku paliwa pojazdu, z wysoką zawartością siarki mającej wpływ zarówno na pracę układu napędowego, jak i występowanie korozji elementów pojazdu oraz negatywny wpływ dla użytkownika wdychającego opary spalania i innych użytkowników środowiska.

osób „rozpracowanych” przez służby ścigania nielegalnej przestępczości zostało skazanych na kary pieniężne, kary pozbawienia wolności, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej związanej z obrotem paliwami płynnymi, lecz proceder ten „kwitnie” dalej na ogromną skalę polskiego rynku oraz rynku europejskiego i międzynarodowego. Nowe metody, nowe pomysły i nowe komponenty w dalszym ciągu napędzają przestępczy rynek.

## Podsumowanie

W Polsce uchylanie się od zobowiązań z podatku VAT od lat jest największym przestępczym problemem w wymiarze strat dochodów budżetowych i dalszych skutków społecznych, gospodarczych, a nawet kryminalnych. Niestety, z problemem tym nie radzi sobie ani państwo przez administrację skarbową, organy państwa, ani również wymiar sprawiedliwości [por. NIK, 2010]. Obecnie problem przestępczości paliwowej nie jest tematem cieszącym się popularnością w mediach i wśród parlamentarzystów. Jednakże problem nieprawidłowego regulowania zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa jest poważny, co najlepiej widać, patrząc na wielkość strat dla budżetu państwa, które cały czas rosną.

Reasumując, wydaje się, iż najlepszym sposobem rozwiązania problemów nieprawidłowości występujących w obrocie paliwami płynnymi, produktami naftowymi i gazem płynnym byłoby ujednoczenie stawek podatku akcyzowego dla poszczególnych wyrobów akcyzowych (oleju opałowego, oleju napędowego, oleju silnikowego), zmiana przepisów (zaostrenie przepisów) dotyczących wydawania koncesji na sprzedaż paliwa oraz zmiana zasad kwalifikowania paliw przez Główny Urząd Statystyczny w taki sposób, aby ten sam produkt (paliwo) nie mógł być przedmiotem wielu różnych grup klasyfikacyjnych opodatkowanych według różnych stawek podatku akcyzowego. Oczywiście powyżej zaproponowane zmiany przepisów w pełni nie rozwiążą wszystkich problemów ani nie zlikwidują „szarej strefy”, ale mogą przyczynić się do jej znacznego ograniczenia.

## Bibliografia

- Ciechanowski T., *Budżet traci miliony przez paliwowych oszustów*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8.
- Gruza E. (red.), *Przestępczość w obrocie paliwami płynnymi*, Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie, Szczytno 2012.
- Jasiński W. (red.), *Przestępczość zorganizowana. Fenomen. Współczesne zagrożenia. Zwalczenie. Ujęcie praktyczne*, Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie, Szczytno 2013.
- Knap V., Krasnowska J., *Mafia paliwowa*, „Wprost” 2001, nr 10.
- NIK, *Informacja o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*, Warszawa 2010.
- Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie Roczne. Kontrola Skarbowa w 2014 r.*, Departament Kontroli Skarbowej, nr KS2.8621.1.2015.JRS.MAV, Warszawa 2015.

- Piński J., Galimski K., *Dlaczego rząd nie likwiduje mafii paliwowej?*, „Uważam Rze” 2013, nr 29.
- Raport Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów – wyniki kontroli stacji i hurtowni paliw*, 2015, [https://uokik.gov.pl/kontrola\\_stacji\\_hurtowni\\_paliw.php#faq1640](https://uokik.gov.pl/kontrola_stacji_hurtowni_paliw.php#faq1640) [data dostępu: 15.09.2015].
- Roczny raport Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego. Podsumowanie informacji o polskim rynku paliw ciekłych w oparciu o dane monitoringu*, „Przemysł i Handel Naftowy” 2014, nr 2.
- Turaliński K., *Przestępczość zorganizowana w III RP*, Wydawnictwo Media Polskie, Radom 2009.
- Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2004 r., nr 256, poz. 2571 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r., poz. 1059).
- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. z 2014 r., poz. 1728).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r., poz. 752).
- Wiciak K., *Obszary działalności przestępczej w obrocie paliwami płynnymi*, Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie, Szczytno 2012.

### **Tax Legislative Effects of Major Irregularities in the Fuel Market**

The article aims to discuss the practice relating to tax legislative effects of illegal trade in liquid fuels. The analysis covered, in particular, the methods of operation and marketing of fuel and “fuel-like” substance, used by the “gray area”. Abuse of the law, losses for the State Treasury and huge financial gains derived from the illicit activity make fuel fraudsters constantly introduce new methods of operation, legalizing dishonest manner of fuel production in various forms and with different purposes.

### **Prawnopodatkowe skutki głównych nieprawidłowości w obrocie paliwami**

Celem artykułu jest omówienie praktyki związanej z prawnopodatkowymi skutkami nielegalnego obrotu paliwami płynnymi. W szczególności analizie zostały poddane stosowane przez „szarą strefę” metody działania i wprowadzenia do obrotu paliwa oraz substancji „paliwo-podobnej”. Nadużycia prawa, straty dla Skarbu Państwa i ogromne zyski finansowe pozyskiwane z nielegalnego procederu powodują, iż paliwowi oszuści nieustannie wprowadzają nowe metody działania legalizujące nieuczciwy proceder produkcji paliwa w różnej postaci i z różnym przeznaczeniem.