



Tomasz Tratkiewicz

Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych
tomasz.tratkiewicz@case-research.eu

OSZUSTWA W PODATKU VAT W OBSZARZE PALIW W POLSCE PO 2011 ROKU – ROZWÓJ ZJAWISKA I SPOSOBY PRZECIWDZIAŁANIA

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest określenie, na ile zmiany regulacyjne, głównie w obszarze podatku VAT, mogły wpłynąć na wzrost oszustw w tym podatku w obszarze paliw w Polsce po 2011 r., przedstawienie podjętych środków, przede wszystkim o charakterze legislacyjnym, mających przeciwdziałać temu negatywnemu zjawisku, oraz wstępna ocena ich skuteczności.

Słowa kluczowe: VAT, luka w podatku VAT, oszustwa, paliwa, działania uszczelniające.

JEL Classification: H26.

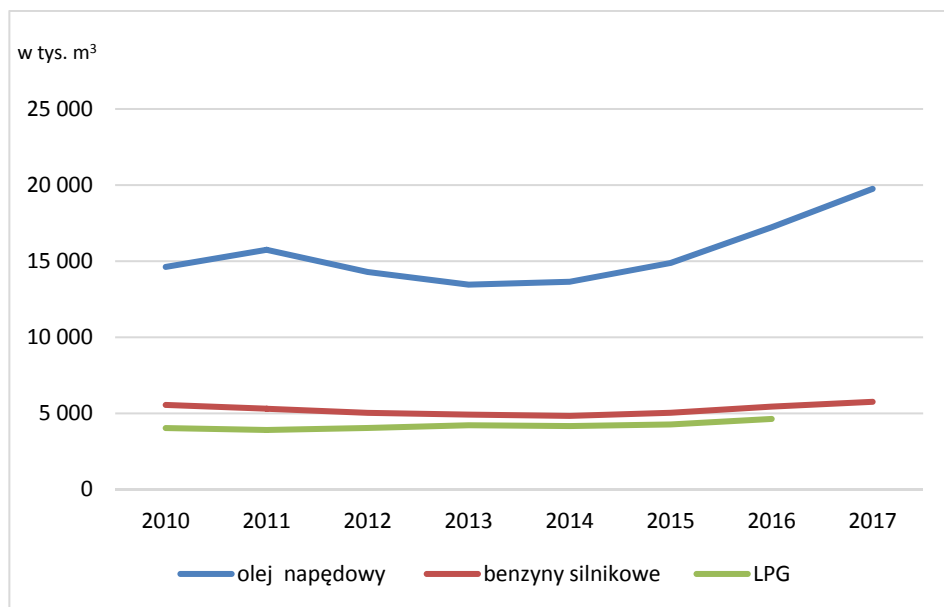
Wprowadzenie

Problem ograniczania luki w podatku VAT stał się w ostatnich latach przedmiotem intensywnych studiów nie tylko na forum unijnym [Komunikat Komisji, 2016], lecz również w Polsce [Tratkiewicz, 2016]. Istotnym, chociaż trudnym do zmierzenia elementem luki, są oszustwa. Jednym z obszarów identyfikowanych jako najbardziej narażone na oszustwa są wyroby akcyzowe [Poniatowski, 2016], a wśród nich szczególnie paliwa. Problem oszustw w obrocie paliwami dotyczy praktycznie wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. W 2013 r. szacowano ogólne straty w tym obszarze na kwotę ok. 4 mld USD, z tego w Polsce aż na blisko mld USD, uznając za najbardziej dotkniętą plagą oszustw rynek oleju napędowego, na którym zakładano nawet 13% udział nieopodatkowanych dostaw tego paliwa [Rozhnov, Strzelecki, 2013]. Poważnie „zainfekowany” oszustwami uznawano również rynek diesla w Czechach, przy czym zwracano uwagę na trudności metodologiczne w określeniu narzędzi mierzących skalę tych oszustw [David, Semerád, 2014]. Celem niniejszego opraco-

wania jest określenie przyczyn wzrostu oszustw w podatku VAT w obszarze paliw w Polsce po 2011 r., ze szczególnym uwzględnieniem rynku oleju napędowego jako najbardziej narażonego na nadużycia, przedstawienie podjętych środków mających przeciwdziałać tym negatywnym zjawiskom oraz wstępną ocenę ich skuteczności. Obszarem analizy są przede wszystkim kwestie regulacyjne dotyczące podatku VAT, pominięte zostaną inne aspekty wpływające na wielkość oszustw, takie jak efektywność kontroli, czy uwarunkowania gospodarcze. W artykule zastosowano przede wszystkim analizę regulacji prawnych, uzupełnioną studiami literaturowymi.

1. Przyczyny wzrostu oszustw w obrocie paliwami

Znaczące sygnały dotyczące wzrostu oszustw w obszarze paliw odnotowano w Polsce w 2012 r., w którym po raz pierwszy prognozy rozwoju rynku, przygotowane pod koniec 2011 r. przez Polską Organizację Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN), znacząco odbiegły od oficjalnych wyników na koniec 2012 r. (konsumpcja paliw przed 2012 r. wykazywała generalnie tendencję wzrostową).

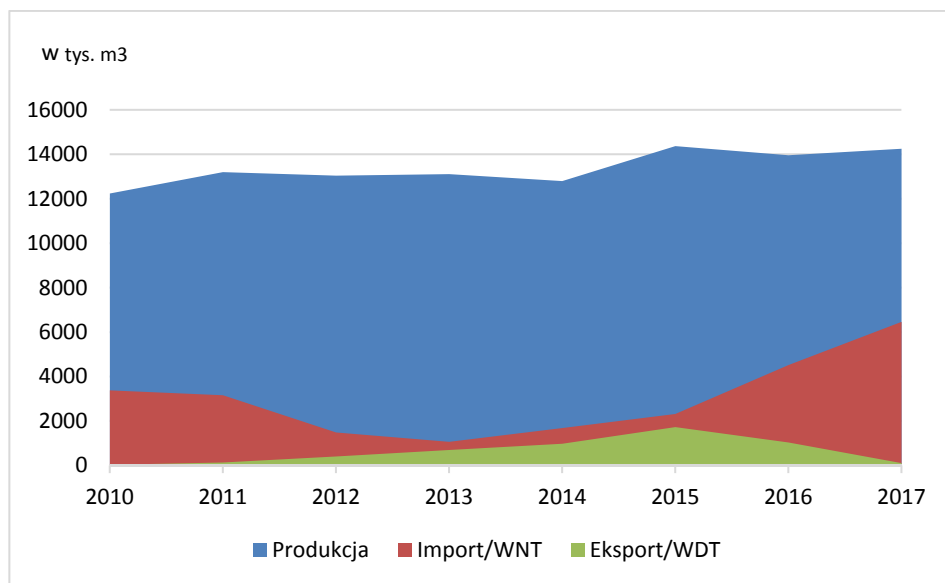


Rys. 1. Konsumpcja paliw ciekłych w Polsce w latach 2010-2017

Źródło: Raporty roczne z lat 2011-2017, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego.

W ocenie POPiHN, oprócz obiektywnych powodów, takich jak spowolnienie gospodarcze, czy też wysokie ceny paliw, zaistniała sytuacja wynikała z drastycznego wzrostu szarej strefy w obrocie paliwami w ostatnich miesiącach 2012 r. [Raport, 2012]. Obserwacje organizacji branżowej miały potwierdzenie w tendencji rozwijania się luki w podatku VAT, która w 2012 r. rekordowo wzrosła o ok. 10 mld PLN [Tratkiewicz, 2016]. Ten nieoczekiwany spadek konsumpcji paliwa z legalnego obrotu dotknął przede wszystkim oleju napędowego (konsumpcja LPG nieznacznie wzrosła, natomiast konsumpcja benzyn silnikowych od kilku lat generalnie spadała na korzyść konsumpcji oleju napędowego).

W 2012 r. i w kolejnych dwóch latach produkcja oleju napędowego w Polsce pozostawała na zbliżonym poziomie, natomiast w latach 2012 i 2013 nastąpił spadek legalnego importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia oleju napędowego. Jednocześnie rosły w tych latach wartości eksportowanego oleju napędowego, spowodowane tym, że producenci krajowi nie byli w stanie, według przedstawicieli branży paliwowej, konkurować z oszustami na rynku krajowym (rys. 2).



Rys. 2. Produkcja i import/eksport oleju napędowego w Polsce w latach 2010-2017

Źródło: Raporty roczne z lat 2011-2017, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego.

Trudno założyć, że przy wzroście gospodarczym ogólna konsumpcja oleju napędowego w Polsce w latach 2012 i 2013 mogła tak istotnie spaść¹. Wydaje się, że spadki w imporcie w tych latach (odpowiednio r/r o ponad 1,6 mln m³ oraz blisko o 0,5 mln m³) mogły odpowiadać wartościom, które trafiły do oszustów, co uwzględniając średnioroczne ceny detaliczne oznaczałoby, że około 4 mld zł podatku od towarów i usług zawartego w cenie tego paliwa mogło być przedmiotem nadużyć². Nie oznacza to wprost, że w tej wysokości były straty budżetu państwa z tytułu niezapłaconego podatku VAT. Byłoby tak, gdyby w całości paliwo trafiło do konsumentów bez rozliczania podatku, wydaje się to jednak mało prawdopodobne w sytuacji, gdy stacje paliw są obowiązane do rejestrowania sprzedaży za pomocą kas fiskalnych. Bardziej prawdopodobny scenariusz to wykorzystanie paliwa do popełnienia oszustw typu karuzelowego, co zresztą znalazło potwierdzenie w ujawnionych kontrolach. Straty z tego tytułu byłyby jednak generalnie mniejsze od wymienionej kwoty, gdyż w karuzelach podatkowych zwykle wyłudzana kwota podatku z wcześniejszych etapów obrotów jest niższa niż kwota podatku pobierana na etapie sprzedaży detalicznej. Możliwe są oczywiście kombinacje schematów oszustw, np. obrót paliwami w karuzeli podatkowej i sprzedaż części paliwa nierejestrowanego „na kasach” fiskalnych lub sprzedaż paliwa po cenie niższej niż paliwa pochodzącego od rzetelnie rozliczających podatki hurtowników. Z uwagi na fakt, że paliwa na stacjach nabywają też firmy, które odliczają VAT, w tej części szacowane straty dla budżetu byłyby odpowiednio niższe, w zależności od zakresu prawa do odliczania nabywców tych paliw.

Szukając przyczyn wzrostu oszustw, należy zwrócić uwagę, że od 2006 r. rozpoczął się proces przygotowywania przepisów liberalizujących prowadzenie działalności gospodarczej, w tym również rozliczanie podatku od towarów i usług. Efektem tych prac był projekt zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, przewidujący wprowadzenie praktycznie bez ograniczeń dla wszystkich podatników VAT-u możliwości składania kwartalnych deklaracji dla tego podatku, upraszczający zwroty podatku VAT i przyspieszający ich termin w niektórych przypadkach oraz, co było wyraźnym sygnałem do

¹ W omawianym okresie nie odnotowano zewnętrznych okoliczności wskazujących np. na zmianę modelu konsumpcji, tj. odchodzenie od spożycia oleju napędowego. Odnotować jednak należy bardzo wysokie ceny oleju w tych latach przekraczające nawet okresowo 5,50 zł za litr. Wysokie ceny z jednej strony przyczyniały się do zmniejszenia popytu na legalne paliwo, zwiększając zainteresowanie tańszym paliwem ze źródeł nielegalnych. Kwestia ta nie jest jednak, ze względu na ograniczenia publikacyjne, poruszana w artykule.

² Jedną z firm doradczych straty z tytułu wyłudzeń w podatku VAT w obrocie olejem napędowym w samym 2013 r. szacowała od 4,3 do 5,8 mld PLN [NIK, 2017].

zmniejszenia penalizacji za błędne rozliczenia w tym podatku, w tym również z tytułu popełnianych oszustw, zniesienie 30% sankcji w podatku VAT³. Regulacje te wskutek przedterminowych wyborów parlamentarnych wprowadzono w kolejnej kadencji sejm [Ustawa, 2008]. Zniesienie sankcji w podatku VAT było mocno wspierane przez doradców podatkowych, przy czym podawana argumentacja – rzekoma niezgodność sankcji z prawem Unii Europejskiej⁴, czy możliwość zapewnienia mechanizmów kontroli i dyscyplinowania podatników na podstawie środków karnych z ustawy karnej skarbowej – okazała się nietrafiona [Godusławski, 2017]. Zniesienie sankcji w podatku VAT było, niezależnie od intencji prawodawcy, czytelnym sygnałem, że karanie za nieprawidłowości nie będzie priorytetem władzy. Ponadto, zliberalizowano stosowanie Kodeksu karnego skarbowego oraz prowadzenie działalności gospodarczej, w tym ograniczono częstotliwość i długość kontroli podatkowych, podjęto działania nakierowane na ułatwienia w rejestracji firm i szybsze otrzymywanie numeru identyfikacji podatkowej dla podatku VAT. Takie podejście w ocenie autora nie tylko miało wpływ na rozwój przestępczości, ale też na zmniejszenie przestrzegania obowiązków podatkowych przez uczciwych podatników. Liberalizacja przepisów dotyczących otoczenia gospodarczego, w tym prawa podatkowego, zapoczątkowana w 2006 r., była kontynuowana po 2010 r., szczególnie przez resort gospodarki w ramach działań deregulacyjnych. W tych okolicznościach, to co było przewidziane jako ułatwienia dla uczciwych przedsiębiorców, zaczęło być wykorzystywane na coraz większą skalę przez oszustów, w tym na tak wrażliwym na nadużycia rynku, jak rynek paliw.

2. Działania uszczelniające w latach 2013-2015

Wzrost nadużyć w obrocie paliwami był jedną z przyczyn przygotowania na początku 2013 r. przez resort finansów projektu zmiany ustawy o podatku od towarów i usług [Projekt, 2013]. Przewidziano w nim wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania w podatku VAT i ograniczenie możliwości składania deklaracji kwartalnych przez podatników sprzedających paliwa w dużych ilościach. Nałożenie na nabywców podatników VAT-u solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zbywcy miało pełnić przede wszystkim funkcję prewencyjną, przejawiającą się m.in. w uświadomieniu po-

³ Por. druk sejmowy nr 734, V kadencja sejm.

⁴ Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-502/07 uznał, że sankcje w ustawie o podatku VAT nie naruszają prawa unijnego.

datników, że mogą uczestniczyć w karuzeli podatkowej. Przesłanką, która mogła wyłączać orzekanie o odpowiedzialności podatkowej nabywcy, było skorzystanie z funkcji ochronnej instytucji kaucji gwarancyjnej. Polegała ona na tym, że nabywca mógł się „wyłączyć” z odpowiedzialności solidarnej, jeżeli kupił towary od podmiotu, który złożył kaucję gwarancyjną (wykaz takich podmiotów miało publikować Ministerstwo Finansów). Dla podmiotów handlujących paliwami określono początkowo wysokość kaucji minimalnej na 200 tys. PLN, maksymalnej na 3 mln PLN. Podmiot, aby znaleźć się w wykazie powinien, oprócz złożenia zabezpieczenia, spełniać określone wymagania, co miało te podmioty uwiarygadniać wśród ich kontrahentów.

W 2015 r. po dokonaniu oceny funkcjonujących rozwiązań w zakresie odpowiedzialności solidarnej podwyższono limity kaucji gwarancyjnej dla podmiotów handlujących paliwami odpowiednio do 3 mln PLN (kaucja minimalna) i 10 mln PLN (kaucja maksymalna) oraz doprecyzowano przepisy proceduralne związane ze składaniem i przejmowaniem kaucji [Ustawa, 2015].

Uzupełnieniem regulacji w podatku od towarów i usług, mającym ograniczać nadużycia w podatku VAT w obrocie paliwami, była wprowadzona w 2014 r. instytucja koncesji na obrót paliwami z zagranicą i instytucja zabezpieczenia majątkowego gwarantującego jej prawidłowe wykonywanie [Ustawa, 2014b]. Wysokość zabezpieczenia majątkowego, które miało gwarantować m.in. wykonanie zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym z tytułu obrotu paliwami z zagranicą, określono na kwotę 10 mln PLN.

Wprowadzane w 2013 r. rozwiązania w zakresie odpowiedzialności solidarnej, mimo głosów krytyki, oceniano w roku ich wprowadzania generalnie pozytywnie i jako niezbędne, z nadzieją że zostaną ograniczone patologie, które dotknęły niektóre branże [www1]. Po dwóch latach obowiązywania nowych regulacji dostrzeżono jednak, że nie są one dostatecznie efektywne, szczególnie w obszarze paliw. Podstawą tej oceny była obserwacja, że „rozwiązanie to jest w praktyce wykorzystywane przez oszustów podatkowych, którzy składają kaucję i uzyskują w ten sposób status »podmiotu zaufanego«”⁵. Stworzenie wykazu podmiotów „kaucyjnych” miało ułatwić organom podatkowym ich stały monitoring, w szczególności w zakresie spełniania przez nich warunków do znajdowania się na liście. Początkowo podmiotów tych było 20, a w „szczyście popularności tego rozwiązania”, tzn. w lipcu 2014 r., 250 (wszystkich podmiotów, nie tylko tych handlujących paliwami, ale i innymi towarami wrażliwymi, do których miały zastosowanie przepisy o odpowiedzialności solidarnej). W ocenie

⁵ Ocena Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w: [Królak, 2015].

autora nie powinno stanowić problemu dla urzędów skarbowych, aby takie podmioty objąć szczególnym nadzorem, jeżeli średnio na jeden urząd skarbowy nie przypadał nawet jeden podmiot z listy. Należy podkreślić, że urzędy miały świadomość wagi tej listy i sprawne monitorowanie podmiotów z tej listy mogło stanowić skuteczne narzędzie promowania uczciwych podmiotów. Niestety dość obiecujące rozwiązanie nie zostało w pełni wykorzystane, brak bowiem na samym początku odpowiedniego nadzoru nad podmiotami „kaucyjnymi” spowodował, że oszuści uznali, że lista może być przez nich wykorzystana w celach nieuczciwych [Zalewski, 2016]. Mimo niepełnego wykorzystania instrumentów o charakterze legislacyjnym, podjęte działania miały zapewne pozytywny wpływ na stopniowy wzrost legalnej konsumpcji paliw w 2015 r.⁶

3. Działania uszczelniające w latach 2016-2017

Kontynuując rozpoczęte w poprzednich latach działania nakierowane na wzmocnienie walki z oszustwami w obszarze paliw za pomocą rozwiązań legislacyjnych, podjęto na początku 2016 r. decyzję o przygotowaniu tzw. pakietu paliwowego [Projekt, 2016]. Uzasadnieniem do wprowadzenia zmian było rozpoznanie, że proceder wyłudzenia podatku od towarów i usług w obrocie paliwami w coraz większym stopniu był związany z wewnątrzwspólnotowym nabyciem dokonywanym za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców z wykorzystaniem procedury uproszczonej w transakcjach trójstronnych. W pakiecie paliwowym wprowadzono obowiązek wpłat zaliczek na podatek od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, co ułatwiło monitorowanie podmiotów, które wprowadzały paliwa do obrotu w Polsce.

Najważniejszą zmianą uszczelniającą w omawianym okresie o charakterze systemowym było w ocenie autora wprowadzenie obowiązku comiesięcznego przysyłania jednolitego pliku kontrolnego (jpk) w zakresie ewidencji podatku VAT [Ustawa, 2016a]. Koncepcja jpk została przyjęta do polskiego porządku prawnego w 2015 r., jednak w 2016 r. nałożono obowiązek comiesięcznego przysyłania jpk w zakresie ewidencji podatku VAT oraz objęto nim stopniowo do 1 stycznia 2018 r. wszystkich podatników VAT-u, co pozwalało w pełni zautomatyzować kontrole dzięki możliwości zestawiania danych o sprzedaży od dostawcy i nabywcy towarów lub usług.

⁶ Nie bez znaczenia na wzrost legalnej konsumpcji miały nowe przepisy w zakresie możliwości odliczania podatku VAT od samochodów osobowych, które weszły w życie z dniem 1 lipca 2015 r. [Ustawa, 2014a].

Kolejne uszczelnienia wykorzystujące narzędzia o charakterze legislacyjnym w podatku VAT weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. i zawierały m.in. przywrócenie sankcji w podatku VAT (100% i 30%), przepisy ograniczające rejestrację dla podatku VAT i nadające większe możliwości wyrejestrowywania podmiotów zarejestrowanych dla tego podatku, odpowiedzialność sankcyjną dla pełnomocników noworejestrowanych podmiotów, przepisy ograniczające możliwość rozliczania kwartalnego, obowiązek składania rozliczeń elektronicznie oraz zaostreżenie warunków do „wpisu” na listę podmiotów „kaucyjnych” [Ustawa, 2016b].

Wprowadzone w latach 2016-2017 zmiany w zakresie przepisów dotyczących podatku VAT niewątpliwie miały pozytywny skutek na wzmocnienie tą drogą efektywności aparatu kontrolnego i ograniczenie oszustw w obszarze paliw. Przyczyniły się do tego w szczególności zmiany w pakiecie paliwowym, ale najbardziej skutecznym środkiem w ocenie autora było rozwinięcie funkcjonalności jpk i zastosowanie tych danych do analiz z wykorzystaniem nowoczesnych narzędzi informatycznych, a także zwiększenie „represyjności” tego podatku przez przywrócenie sankcji w podatku VAT oraz drastyczne podniesienie kar w kodeksie karnym za wystawianie lub używanie w celach oszukańczych faktur w podatku VAT [Ustawa, 2017].

Podobne do polskich rozwiązania, uszczelniające obrót paliwami, wprowadziły Czechy, gdzie problem oszustw w tym sektorze osiągnął również znaczne rozmiary. Wydaje się jednak, że porównując dwa, chyba najważniejsze, rozwiązania uszczelniające w tych krajach, to jpk przyjęty w Polsce jest narzędziem bardziej zaawansowanym i dającym większe możliwości analityczne niż zestawienie kontrolne podatku VAT (*VAT control statement*) w Czechach – być może dlatego, że polskie rozwiązanie jako nieco „młodsze” mogło wykorzystać najlepsze istniejące już w tym obszarze doświadczenia.

Podsumowanie

Przedmiotem analizy były przede wszystkim zmiany legislacyjne, głównie w podatku od towarów i usług, choć należy podkreślić, że to nie środki legislacyjne są najlepszym sposobem zwalczania nieprawidłowości w rozliczaniu tego podatku, zwłaszcza oszustw, a konwencjonalne metody kontroli, takie jak doskonalenie systemów wymiany informacji, współpraca między państwami członkowskimi i zaawansowane narzędzia analizy ryzyka stosowane przez służby kontrolne⁷. Trudno zatem stwierdzić na ile najpierw osłabienie, a następnie

⁷ Taki pogląd na tle projektu stworzenia zdecentralizowanej sieci współpracy w dziedzinie podatku VAT Eurofisc miała w 2010 r. międzynarodowa organizacja przedstawicielska krajowych

polepszenie ściągальności podatku VAT od paliw, wynikało z przyjętych regulacji prawnych w obszarze podatku od towarów i usług, a na ile było skutkiem bardziej efektywnych kontroli. Należy jedynie podkreślić, że rozwiązania z pakietu paliwowego, którym nie towarzyszyłyby kontrole „na drogach”, przyniosłyby tylko ograniczone efekty. Odrębną kwestią jest przy tym szacowanie wielkości strat wynikających z nadużyć oraz efektów ograniczających te straty⁸. Przy ocenie skuteczności wprowadzonych regulacji powinno się uwzględniać, oprócz skali oszustw, również stopień obciążenia tymi regulacjami uczciwych przedsiębiorców⁹. W tym kontekście ogólna ocena wprowadzonych zmian nie może być jednoznaczna, mimo pozytywnych, choć obecnie jeszcze trudnych do oszacowania skutków finansowych¹⁰. Podkreślenia wymaga bowiem okoliczność, że szczególnie w obszarze paliw wprowadzono stosunkowo uciążliwe obowiązki dla przedsiębiorców sprowadzających paliwa, np. konieczność wpłat zaliczek na podatek, składanie dodatkowych deklaracji podatkowych, które po wprowadzeniu jpk mogłyby być już ograniczone lub w ogóle zniesione. Nie ma już bowiem konieczności stosowania tych szczególnych rozwiązań, zwłaszcza z wprowadzeniem tzw. pakietu przewozowego i monitorowania przywozu paliw. Według wiedzy autora żadne inne państwo członkowskie nie wprowadziło tak uciążliwych obowiązków dla podatników VAT-u jak ustawodawca polski. Należy zatem przy dalszych analizach zagadnienia rozważyć, czy część podnoszących koszty prowadzenia działalności regulacji, a nie będących niezbędnymi do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, nie należy uchylić.

organizacji przedsiębiorców [Business Europe, 2010]. Pogląd ten potwierdzają również wnioski skierowane do Ministra Finansów przez Najwyższą Izbę Kontroli, wśród których tylko jeden dotyczył rozwiązań prawnych [NIK, 2014].

⁸ Ciekawa tutaj wydaje się metoda zaproponowana przy szacowaniu nadużyć w sektorze paliw w Czechach [David, Semerád, 2014], zwłaszcza jeśli przeanalizujemy maksymalne i minimalne ceny paliw w Polsce w okresie przed podjęciem działań uszczelniających i po ich wprowadzeniu. Zagadnienie to zasługuje na pogłębioną analizę.

⁹ Kwestia ta jest tym bardziej ciekawa, jeśli uwzględni się okoliczność, że pakiet paliwowy został wprowadzony m.in. z powodu 7 podmiotów zagranicznych podejrzewanych, że mogły uczestniczyć w procederze nadużyć – por. uzasadnienie do projektu ustawy [Projekt, 2016].

¹⁰ Przy ocenie tych działań, należy również uwzględnić stosunkowo korzystne ceny oleju napędowego, które w 2016 r. były najniższe od kilku lat, a w 2017 r. były zdecydowanie poniżej 5 zł za litr. Por. również: [Czekaj, 2018, s. 27].

Literatura

- Business Europe position paper on the creation of EUROFISC and the fight against VAT fraud, 27/04/2010, <https://www.buinesseurope.eu/publications/creation-eurofisc-and-fight-against-vat-fraud-buinesseurope-position-paper> (dostęp: 12.05.2018).
- Czekaj J. (2018), *Skromne wyniki walki z luką VAT*, „Rzeczpospolita”, 8.05.2018 r.
- David P., Semerád P. (2014), *Possibilities of Measuring Tax Evasion Related to Fuel Sale*, „Procedia Economics and Finance”, 12, s. 121-129.
- Godusławski B. (2017), *Obecny dyrektor departamentu VAT w MF w przeszłości twierdził, że sankcje nie są konieczne*, „Gazeta Prawna.pl”, 30.08.2017, <http://podatki.gazeta.prawna.pl/artykuly/1067369,przedsiębiorcy-ważniejsi-od-pieniedzy-w-budziecie-szczelnosc-systemu-podatkowego.html> (dostęp: 12.05.2018).
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT, W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje, KOM(2016) 148 wersja ostateczna.
- Królak J. (2015), *Fiskus dostał broń do walki z oszustami*, „Puls Biznesu”, 24.09.2015, <https://www.pb.pl/fiskus-dostal-bron-do-walki-z-oszustami-806948> (dostęp: 12.05.2018).
- NIK (2014), Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług, Informacja o wynikach kontroli, KBF-4101-07-00/2013 zatwierdzona 31.03.2014 r., [nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl).
- NIK (2017) o zapobieganiu nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi, 3.07.2017 r., <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/finanse-publiczne/nik-o-zapobieganiu-nielegalnemu-obrotowi-paliwami-cieklymi.html> (dostęp: 12.05.2018).
- Poniatowski G. (2016), *Problem nieściągalności VAT w Polsce pod lupą*, 142. Seminarium mBank-CASE, 18.02.2016 r., http://www.case-research.eu/sites/default/files/Prezentacja_G.%20Poniatowski.pdf (dostęp: 12.05.2018).
- Projekt (2013) z dnia 1 marca 2013 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/155261/katalog/155264#155264> (dostęp: 12.05.2018).
- Projekt (2016), Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 554, <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=554> (dostęp: 12.05.2018).
- Raport (2012), *Przemysł i handel naftowy*, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, raport roczny 2012, <http://popihn.pl/raporty2.php> (dostęp: 12.05.2018).
- Rozhnov K., Strzelecki M. (2013), *Fuel Fraud Costing More Than \$4 Billion in Lost Taxes*, Bloomberg, <https://www.bloomberg.com/news/articles/2013-08-26/fuel-smugglers-costing-europe-more-than-4-billion-in-lost-taxes> (dostęp: 12.10.2018).
- Tratkiewicz T. (2016), *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, „Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 294.

- Ustawa (2008) z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 209, poz. 1320.
- Ustawa (2014a) z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 312.
- Ustawa (2014b) z dnia 30 maja 2014 r. o zmianie ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 900.
- Ustawa (2015) z 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, Dz. U. poz. 605 weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r.
- Ustawa (2016a) z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 846.
- Ustawa (2016b) z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 2024.
- Ustawa (2017) z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 244.
- Zalewski Ł. (2016), VAT: Kaucje gwarancyjne przykrywką dla oszustów paliwowych, *Gazetaprawna.pl.*, 14.04.2016, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/936046,vat-kaucje-gwarancyjne-przykrywka-dla-oszustow-paliwowych.html> (dostęp:12.05.2018).
- [www1] *Wyludzenia VAT*, Kancelaria Skarbiec, <https://kancelaria-skarbiec.pl/publikacje/wyludzenia-vat.html> (dostęp:12.05.2018).

VAT FRAUD IN THE FUEL AREA IN POLAND AFTER 2011 – DEVELOPMENT OF THE PHENOMENON AND METHODS OF COUNTERACTING

Summary: The purpose of this article is to determine to what extent regulatory changes, mainly in the field of VAT, could have influenced the increase of tax fraud in the area of fuels in Poland after 2011, presenting measures primarily of a legislative nature to counteract this negative phenomenon and preliminary assessment their effectiveness.

Keywords: VAT, VAT gap, fuel, fraud, sealing activities.