



Tom 31/2020, ss. 133-150
ISSN 2719-4175
e-ISSN 2449-7975
DOI: 10.19251/ne/2020.31(8)
www.ne.pwsplock.pl

Irena Malinowska

Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych im. prof. Edwarda Lipińskiego
w Kielcach

Anna Rybicka

Szkoła Wyższa im. Pawła Włodkowica w Płocku

MECHANIZMY PRZESTĘPCZE STOSOWANE W ZORGANIZOWANEJ PRZESTĘPCZOŚCI AKCYZOWEJ

CRIMINAL MECHANISMS APPLIED IN ORGANISED EXCISE CRIME

Streszczenie:

Przestępczość zorganizowana wykorzystującą mechanizmy podatku VAT od lat stanowi zagrożenie bezpieczeństwa społecznego, gospodarczego oraz ekonomicznego w Polsce a także w innych krajach Unii Europejskiej. Oszustwa w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z racji zasadniczej pozycji dochodowej tych podatków w budżecie państwa i wiodącej roli w obrocie gospodarczym mają wielką możliwość zdestabilizowania, a także spowolnienia

Summary:

Organized crime using mechanisms of the value added tax for years has constituted the security threat for the social and economic situation in Poland but also in other countries of the European Union. Frauds in the value added tax and the excise tax, which constitute the majority of the state budget and play a significant role in business trading, are conducive to destabilization, economic slowdown and social development inhibition.

The intention of the following article is to nor-

rozwoju gospodarczego i społecznego. Intencją niniejszej publikacji jest unormowanie występujących teorii i definicji oraz zebranie i usystematyzowanie wiedzy na temat przestępstw akcyzowych jak również charakterystyki tego zjawiska od strony kryminogennej. Studium przedstawia mechanizmy przeciwdziałania i zwalczania oraz dogłębną analizę rozmiarów, stosowanych w zorganizowanej przestępczości akcyzowej i kierunki zagrożeń, w istocie bezpieczeństwa finansów publicznych i państwa.

Słowa kluczowe: przestępstwo, przestępczość zorganizowana, pranie pieniędzy, podatek akcyzowy, nielegalna fabryka papierosów.

Kody JEL: 017, P37, L84.

WSTĘP

Zintensyfikowanie swobody przepływu osób i towarów do Unii Europejskiej spowodowało podniesienie zagrożenia przestępczością zorganizowaną, w tym przestępczością podatkową. Czynności realizowane na terenach przygranicznych, nie zawsze są wystarczająco skuteczne, co powoduje przeniesienie środków jak i przemycie towarów oraz handel wyrobami akcyzowymi. Profity osiągnane z przemytu są często wykorzystywane do finansowania działalności przestępczej w innych sektorach gospodarki. Z uwagi na skalę planowanych wpływów podatkowych do budżetu Państwa, szczególne zagrożenie stanowi przestępczość w obszarze podatku od towarów i usług (VAT) towarami akcyzowymi. W obszarze podatku VAT przestępczość podatkowa dotyczy w szczególności obrotu wyrobami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem akcyzowym (towary akcyzowe są często jednocześnie przedmiotem przestępstw związanych z nieuiszczaniem akcyzy oraz wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku VAT)¹ [Wilk, Zagrodnik, 2009, s. 306].

¹ Akcyza należy do najstarszych danin. W Polsce znana była już w XV w. pod nazwą czopowe, a więc podatku od piwa, miodu, wina wprowadzonego uchwałą Sejmu z 1452r. Obowiązywała również w Polsce międzywojennej. Tuż po wojnie objęte nią były: piwo, napoje winne, bezwodnik kwasu węglowego, kwas octowy, bibułka przeznaczona do palenia tytoniu, cukier buraczany i trzcinowy, cukier skrobiowy, sztuczne środki słodzące, karty do gry, drożdże. Podatek akcyzowy został przywrócony w Polsce w 1993r. ustawą z dnia 8 stycznia 2003 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50

malize the existing theories and definitions and to collect and systematize the knowledge concerning the excise crime as well as the characteristics of this phenomenon from the crime-related perspective. The study describes the mechanisms of both prevention and combating the excise crime and also presents an in-depth analysis of the *sizes* applied in the organized excise crime and the directions of its threats, the safety of the public finance and the country in general.

Keywords: crime, organized crime, money laundering, excise tax, over-the-counter factory of cigarettes.

JEL codes: 017, P37, L84.

Akcyza jest rodzajem selektywnego podatku pośredniego, nakładanego na niektóre, ściśle określone ustawowo, produkty konsumpcyjne takie m.in. jak olej napędowy, tytoń oraz różnego rodzaju wyroby alkoholowe. Akcyza, jak każdy podatek pośredni, ma wpływ na cenę wyrobu, a co za tym idzie faktycznym płatnikiem tego podatku jest konsument, który ostatecznie nabywa dane dobro [Leksykon budżetowy, www1].

Skala uszczupień i strat budżetu państwa z powodu akcyzy jest bardzo duża i mobilizuje służby do podejmowania działań zaradczych oraz prewencyjnych [Ustawa – Kodeks karny skarbowy]. Przystępstwa podatkowe od wielu lat powodują znaczne uszczuplenia środków dochodowych państwa. W ostatnich 34 latach mamy do czynienia z przestępczością zorganizowaną wyspecjalizowaną w oszustwach w podatku od towarów i usług. Przystępstwa skarbowe z wykorzystaniem procedur podatku VAT i podatku akcyzowego popełniane są zwłaszcza przez zorganizowane grupy w celu osiągnięcia nieuprawnionych dochodów finansowych. Walka z tym zjawiskiem wiąże się z odpowiednim przygotowaniem instytucji wymiaru sprawiedliwości oraz zwiększeniem efektywności działań organów ścigania przeciwko szarej strefie.

1. NORMY PRAWNO-KARNE W PRZESTĘPCZOŚCI PODATKOWEJ

Meritum przestępstwa w zakresie podatku VAT polega na wprowadzeniu organu podatkowego w błąd i nieodprowadzeniu należnej wartości tego podatku do urzędu skarbowego lub jego wyłudzeniu poprzez nieuprawniony (ze zm.). Obecnie obowiązek podatkowy wynika z u.p.akc. Obok wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, podatkiem tym objęte są samochody osobowe. W tym przypadku przedmiotem tego podatku jest: import samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium Polski, nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium Polski, pierwsza sprzedaż na terytorium Polski samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium Polski. Podatnikami podatku akcyzowego są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, dokonujące czynności opodatkowanych akcyzą, m.in. produkcji i importu wyrobów akcyzowych, nabycia wewnątrzwspólnotowego, wprowadzenia wyrobów akcyzowych do składu podatkowego oraz wyprowadzenia ich z tego składu, zużycia wyrobów akcyzowych. Stawki tego podatku są kwotowe i procentowe, przy czym w przypadku wyrobów akcyzowych zharmonizowanych nie mogą być one niższe niż od stawek wynikających z dyrektyw UE. Podatek ten stanowi koszt uzyskania przychodów, z wyjątkiem podatku od ubytków wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od podatku. Produkcja, przemieszczanie i zużycie wyrobów akcyzowych oraz stosowanie i oznaczanie wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, objęte są szczególnym nadzorem podatkowym. Organami właściwymi do wymiaru i poboru podatku akcyzowego są naczelnicy urzędów celnych. Podatek akcyzowy stanowi w całości dochód budżetu państwa.

zwrot z Urzędu Skarbowego. Podmioty gospodarcze uruchamiane z zamiarem dokonywania oszustw zwłaszcza z wykorzystaniem procedur VAT zazwyczaj wykorzystują obie wyżej wskazane możliwości do uzyskania nieuprawnionych należności finansowych. Ważną rolę w zorganizowanej grupie przestępczej odgrywa tzw. „znikający podatnik” (ang. missingtrader). W unijnych przepisach prawnych wprowadzono stosowne regulacje prawne. Wówczas wprowadzono pojęcie „missing trader” oznaczające podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc podatku VAT, i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT, nie przekazując należnego podatku VAT właściwym władzom państwowym [Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 24 października 2004 r., art. 2].

Według informacji z wielu instytucji, tj. Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji, Komendy Głównej Policji, Ministerstwa Finansów, Straży Granicznej, Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służby Więziennej, Ministerstwa Sprawiedliwości, Prokuratury Krajowej, przestępczość akcyzowa oraz wyłudzenia VAT i innych podatków zostały spenalizowane m.in. w następujących przepisach: art. 54–56 k.k.s. – uchylenie się od opodatkowania, firmanctwo (prowadzenie działalności pod cudzą nazwą), zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności; składanie organom podatkowym nieprawdziwego oświadczenia/deklaracji; art. 63 § 1–3, art. 64 § 1, art. 65 § 1–3 k.k.s. – wydanie, przywóz, produkcja poza składem podatkowym, sprzedawanie, wyprowadzanie ze składu podatkowego wyrobów akcyzowych bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy; wyprowadzanie ze składu podatkowego wyrobów akcyzowych nieoznaczonych znakami akcyzy z przeznaczeniem do dokonania ich dostawy wewnątrzspółnotowej lub eksportu; paserstwo wyrobami akcyzowymi; art. 66 § 1, art. 68 § 1 k.k.s. – nieodpowiednie oznaczanie wyrobów znakami akcyzy lub oznaczanie znakami nieodpowiednimi; niedopełnienie obowiązku przedstawienia spisu wyrobów akcyzowych nieoznaczonych prawidłowo znakami akcyzy; art. 67 § 1–2 k.k.s. – podrabianie lub przerabianie znaków akcyzy albo upoważnień do odbioru banderol; art. 69, art. 73 § 1 k.k.s. – produkcja, import lub obrót wyrobami akcyzowymi bez urzędowego sprawdzenia; naruszenie warunku zwolnienia od oznaczania wyrobu znakiem akcyzy; art. 70 § 1–4, art. 71 k.k.s. – nielegalny obrót znakami akcyzy; a także narażenie znaków akcyzy na niebezpieczeństwo kradzieży, zniszczenia, uszkodzenia lub zgubienia; art. 72, art. 75 k.k.s.

– nieterminowe rozliczenie stanu zużycia znaków akcyzy; brak ewidencji znaków akcyzy; niedopełnienie obowiązku rozliczenia z przekazanych przez przedsiębiorcę zagranicznego znaków akcyzy; art. 76–78 k.k.s. – wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku VAT lub podatku akcyzowego, wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym; nieterminowa wpłata podatku; niepobieranie podatku lub pobranie w kwocie niższej od należnej; art. 41–44 ustawy z 18 października 2006 roku o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych [Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 maja 2016 r.], wprowadzanie do obrotu napojów spirytusowych z bezprawnie używanym oznaczeniem geograficznym, wyrabianie napojów spirytusowych niezgodnie ze sposobem produkcji, warunkami technologicznymi lub parametrami jakościowymi, niezgodne z wymaganiami oznaczenie napojów spirytusowych, wyrabianie lub rozlewanie napojów spirytusowych bez wymaganego wpisu do rejestru; art. 12a ustawy z 2 marca 2001 roku o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych [Ustawa o wojewodzie i administracji rządowej w województwie], wyrabianie, skażanie, oczyszczanie lub odwadnianie alkoholu etylowego albo wytwarzanie wyrobów tytoniowych, w tym znacznej wartości, bez wymaganego wpisu do rejestrów; art. 13 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych – odkażanie alkoholu etylowego skażonego lub osłabianie działania środka skażającego; art. 14 ustawy o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych – uczynienie sobie stałego źródła dochodu z popełniania przestępstwa określonego w art. 12, 12a lub art. 13; art. 286 § 1 k.k. – doprowadzenie innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem w celu osiągnięcia korzyści majątkowej z uwzględnieniem przedmiotu przestępstwa: podatek VAT oraz podatek inny lub opłata lokalna; art. 31–35 ustawy z 25 sierpnia 2006 roku o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw [Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 listopada 2016 r.], m.in. wytwarzanie, magazynowanie, transportowanie lub wprowadzanie do obrotu niespełniających wymagań jakościowych paliw, gazu (LPG i CNG), biopaliw i lekkiego oleju opałowego; wytwarzanie przez rolnika na własny użytek biopaliwa ciekłego niespełniającego norm jakościowych; wprowadzanie do obrotu biopaliw ciekłych stosowanych we flocie; stosowanie niespełniającego wymogów ciężkiego oleju opałowego lub oleju do silników żeglugi śródlądowej; utrudnianie lub uniemożliwianie prowadzenia kontroli paliw [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 150].

2. STREFY WYŁUDZEŃ PODATKU VAT – SZAFA STREFA PRZESTĘPCZOŚCI PODATKOWEJ

Przestępczość podatkowa polega zarówno na unikaniu terminowej lub pełnej zapłaty podatków w należnej wysokości, jak również na uzyskiwaniu nienależnych zwrotów podatku. Zjawisko to wpływa nie tylko na ograniczenie dochodów państwa, ale również przekłada się bezpośrednio na działalność sektora prywatnego – przez bezpośrednie zmniejszenie dochodów oraz spadek konkurencyjności, w tym w kontekście rozwoju szarej strefy czy zaniżania kosztów działalności przez podmioty gospodarcze działające z naruszeniem prawa. Największe straty związane z tego rodzaju przestępczością dotyczą w szczególności rynku paliw płynnych, wyrobów alkoholowych i tytoniowych oraz sprzętu elektronicznego. Przestępczość związana z podatkiem VAT oraz akcyzowym może stanowić również przestępstwo bazowe dla procederu prania pieniędzy wykorzystującego m.in. rozbudowany łańcuch przelewów pieniężnych między kontami bankowymi w Polsce i za granicą [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 151].

3. MECHANIZMY STOSOWANE W PRZESTĘPCZOŚCI AKCYZOWEJ

Wśród rozpoznanych mechanizmów oszustw mających na celu zaniżanie zobowiązań podatkowych, zwłaszcza w podatkach pośrednich, należy wykazać m.in.: przestępstwa karuzelowe, wystawianie pustych faktur, zmianę przeznaczenia wyrobów akcyzowych, usuwanie towaru spod dozoru celnego, zaniżanie wartości celnej. Charakterystycznymi działaniami jak wcześniej wspomniano, dla stosowanych w tym zakresie mechanizmów są m.in. wykorzystanie znikającego podatnika, fałszowanie dokumentacji celnej i skarbowej, nadużycia w funkcjonowaniu *tax free* czy wykorzystanie słabych punktów w zakresie wymiany informacji między organami administracji państwowej. Przedmiotem przestępstw podatkowych w 2018 roku, podobnie jak w latach ubiegłych, był obrót wyrobami akcyzowymi, stalowymi, metalami kolorowymi, tekstyliami, elektroniką, artykułami budowlanymi, granulatami: złota, srebra, platyny, oraz fikcyjne świadczenie usług [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 151].

Do newralgicznych mechanizmów przestępczości zorganizowanej, w tym oszustw podatkowych niezmiennie od kilku lat należy tzw. *karuzela podatkowa*,

w podstawowym wariacie rozumiana jako fikcyjny przepływ towarów między co najmniej dwoma państwami UE lub krajami trzecimi, organizowana w taki sposób, że towary te, zgodnie z ewidencją prowadzoną do celów podatku VAT, wracają do państw pochodzenia. Oszustwa podatkowe typu karuzelowego są najpoważniejszymi przestępstwami skarbowymi dotyczącymi wszystkich państw UE. W mechanizmie tym, ze względu na stosunkowo małe gabaryty lub brak możliwości jednostkowej identyfikacji, towary mogą być przemieszczane zarówno fizycznie, jak również mogą zmieniać swoich właścicieli w obrębie centrów logistycznych, bez ich fizycznego przemieszczenia poza te składy [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s.151]. Ostatecznie towar był wywożony w ramach wewnątrzspółnotowych dostaw za granicę, często do zlokalizowanego tam centrum logistycznego. Ten sam towar był ponownie przywieziony na terytorium RP w celu powtórzenia proceduru. Mechanizm ten ma na celu wyłudzenie nienależnych zwrotów podatku od towarów i usług przez wielokrotne dokonywanie wewnątrzspółnotowych dostaw tego samego towaru. W mechanizmie tym wykorzystywane są stosunkowo długie łańcuchy kontrahentów (np. znikający podatnicy), celem zatarcia faktycznego przemieszczenia towarów. Charakterystyczne cechy podmiotów pełniących rolę znikających podatników to m.in.: siedziba w wirtualnych biurach; prezesami zarządu najczęściej są tzw. słupy (rekrutowane zazwyczaj spośród osób o najniższym statusie majątkowym, wykorzystywane w łańcuchu transakcji w celu ukrycia faktycznych sprawców nielegalnego proceduru); w zgłoszeniu identyfikacyjnym NIP brak wskazania miejsca przechowywania ksiąg rachunkowych; kapitał zakładowy i majątek „firmy” jest na minimalnym poziomie, brak również kosztów związanych z normalnym funkcjonowaniem podmiotu w życiu gospodarczym, składek na ubezpieczenie społeczne); na rachunkach bankowych odnotowywane są wpływy środków pieniężnych, które w tym samym dniu przelewane są na rzecz „fakturowych kontrahentów” lub na rzecz podmiotów niebędących dostawcami, a faktury zakupu i sprzedaży wystawiane są w tym samym dniu na taką samą ilość i taki sam asortyment towarów [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 151].

4. SKALA ZJAWISKA

Stałym zjawiskiem związanym z przestępczością podatkową jest wyłudzenie nienależnych zwrotów podatku VAT w przypadku eksportu przez podmioty gospodarcze towarów poza obszar celny UE.

Powszechnie stosowanym mechanizmem oszustw podatkowych jest wystawianie pustych faktur i mających na celu m.in. zawyżenie kosztów uzyskania przychodów występujących w działalności gospodarczej. Zjawisko to występuje w każdym rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. O powszechności zjawiska świadczy m.in. fakt zakładania firm, które specjalizują się wyłącznie w tworzeniu fikcyjnej dokumentacji. Skala procederu wskazuje, że uczestniczą w nim zorganizowane grupy przestępcze. Puste faktury wystawiane są zarówno przez podmioty istniejące i prowadzące działalność, jak również przez podmioty nieistniejące i nigdy niezarejestrowane na potrzeby działalności gospodarczej [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 151].

5. MIĘDZYNARODOWE MECHANIZMY PRZECIWDZIAŁANIA I ZWALCZANIA PRZESTĘPCZOŚCI AKCYZOWEJ

Warto zauważyć, iż w procederze wyłudzenia podatku VAT uczestniczą nie tylko obywatele RP, ale również cudzoziemcy. Najczęściej są to obcokrajowcy z państw azjatyckich, dokonujący przestępstw w ramach importu towarów z Azji na teren UE. Nieprawidłowości związane z importem polegają na kilkukrotnym zaniżeniu wartości deklarowanych towarów przez fałszowanie dokumentacji stanowiącej podstawę do naliczenia cła. Towary te w większości wprowadzane są do obrotu poza ewidencją gospodarczą, co powoduje brak wpływów podatkowych do budżetu państwa, głównie z tytułu podatku VAT. W zakresie podatku akcyzowego przedmiotem nieprawidłowości pozostają przede wszystkim przemyt, nielegalna produkcja i obrót wyrobami tytoniowymi oraz wyrobami alkoholowymi, a także przemyt i obrót (w tym niewłaściwie stosowane procedury zawieszenia poboru akcyzy) oraz zmiany przeznaczenia paliw płynnych. Zauważyć należy rosnącą aktywność polskich grup przestępczych, które zakładają działalność gospodarczą w innych państwach członkowskich w celu przemieszczania tam towarów z Polski z pominięciem opodatkowania podatkiem akcyzowym oraz podatkiem obrotowym. Działalność zorganizowanych grup przestępczych w ww. obszarach skutkuje nie tylko wymiernymi stratami dla budżetu państwa, ale także przekłada się na pogarszanie się warunków konkurencji dla podmiotów rzetelnie uiszczających należności podatkowe.

Formami przestępczości w obszarze obrotu paliwami ciekłymi gazowymi mogą być: odbarwianie oleju napędowego przeznaczonego do celów grzew-

czych, a następnie wprowadzanie go do obrotu jako olej napędowy, z pominięciem należności podatkowych; odbarwianie oleju opałowego i mieszanie materiałów pędnych z innymi produktami chemicznymi, a następnie wprowadzanie ich do obrotu jako pełnowartościowych paliw; wprowadzanie do obrotu gospodarczego pełnowartościowych, lecz nieopodatkowanych paliw silnikowych, nabywanych w rafineriach państw członkowskich Unii Europejskiej, na podstawie sfałszowanych dokumentów, przy zastosowaniu procedury zawieszony akcyzy; wprowadzanie do obrotu handlowego paliw będących w rzeczywistości innymi produktami petrochemicznymi, przeklasyfikowanych na oleje napędowe i benzyny przy wykorzystaniu tzw. firm słupów (firm tworzonych w celu wykonania określonej transakcji, po której kończą działalność, lub osób fizycznych, najczęściej o niskim statusie majątkowym, wykorzystywanych w łańcuchu transakcji w celu ukrycia faktycznych sprawców); nielegalny obrót gazem grzewczym, dystrybuowanym jako gaz do celów napędowych (LPG); przemysł do Polski gazu do celów napędowych (LPG).

Sprawcy przestępstw podatkowych wykorzystują w tej dziedzinie zróżnicowanie stawek podatku akcyzowego na olej napędowy oraz olej opałowy, a także zwolnienia z podatku dla innych paliw. W działalności przestępczej wykorzystywane są również produkty mające właściwości fizykochemiczne zbliżone do oleju napędowego, które można nielegalnie stosować jako paliwo do napędu pojazdów lub mieszać z pełnowartościowym olejem napędowym [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 152].

W celu nadania przedmiotowej działalności pozorów legalności organizowane są powiązane między sobą łańcuchy firm umiejscowionych w różnych częściach kraju. Rola poszczególnych podmiotów w danej grupie przestępczej jest ściśle określona – od podmiotów zajmujących się tworzeniem fikcyjnego fakturowego obrotu paliwami, przez podmioty prowadzące wzajemne rozliczenia należności i zobowiązań, jak również podmioty zajmujące się logistyką związaną z wprowadzaniem do obrotu nielegalnych paliw. Najczęściej nielegalne działania polegają na przemyśle oleju napędowego do Polski z państwa UE oraz krajów trzecich. Różnice w cenie paliw wykorzystują m.in. osoby wielokrotnie przekraczające granicę Polski z Rosją, Ukrainą lub Białorusią wyłącznie w celu zakupu i przewiezienia dopuszczalnych ilości towarów zwolnionych z należności celnych oraz podatkowych (tzw. mrówki). Olej napędowy przemieszczany w zbiornikach pojazdów może korzystać ze zwolnienia od akcyzy, pod warunkiem że będzie wykorzystywany wyłącznie w tym pojeździe i nie stanie się przedmiotem obrotu wtórnego. Wwożone na polski obszar celny paliwo

pochodzi głównie ze Wschodu, a przemycane jest najczęściej przez terytorium Litwy. Produkt z nielegalnego źródła jest zawsze oferowany w cenie niższej od obowiązującej ceny rynkowej i w konsekwencji legalnym producentom trudno konkurować z podmiotami unikającymi obciążeń fiskalnych i oferujących paliwa po cenie nieuwzględniającej należności publicznoprawnych [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 153].

Przestępczość w zakresie nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi stanowi jedną z bardziej dochodowych dziedzin przestępczości zorganizowanej i można ją podzielić na trzy kategorie: nielegalne sprowadzanie na teren Polski papierosów bez polskich znaków akcyzy celem ich dystrybucji na terenie kraju lub wywozu do państw trzecich, nielegalną produkcję papierosów celem wywozu do państw trzecich, dystrybucji w kraju lub po oznaczeniu ich podrobionymi znakami towarowymi wprowadzenie do obrotu, nielegalny handel tytoniem.

Straty budżetu państwa w związku z tą kategorią przestępczości związane są z narażaniem na uszczuplenie podatku akcyzowego, podatku VAT oraz należności celnych. Odpowiedzialność karna grożąca za obrót papierosami, w odróżnieniu od produkcji i handlu środkami odurzającymi, jest niewspółmiernie niska w porównaniu z osiąganymi zyskami.

W ostatnich latach można było zauważyć wzrost liczby nielegalnych fabryk wyrobów tytoniowych produkujących przede wszystkim papierosy. Produkuje się je zarówno bez formalnych zezwoleń, jak zachowania norm jakościowych. Fałszuje się również zewnętrzną postać produktu, m.in. opakowania papierosów i znajdujące się na nich znaki towarowe, co samo w sobie jest przestępstwem. W dalszym ciągu występują liczne przypadki nielegalnej produkcji przetworzonego i pokrojonego tytoniu, który następnie wykorzystywany jest do produkcji papierosów lub dystrybuowany jako tytoń do palenia. W większości przypadków odbywa się ona w warunkach chałupniczych. Niewątpliwie łatwość takiej produkcji jest jednym z głównych elementów wpływających na wzrost zainteresowania tego rodzaju działalnością. Nielegalnie wyprodukowany tytoń do palenia, w tym do tzw. skrętów, oferowany jest głównie za pośrednictwem sieci Internet, natomiast sama jego dystrybucja dokonywana jest przede wszystkim z wykorzystaniem operatorów pocztowych i firm kurierskich. Nielegalne wytwórnie wyrobów tytoniowych często są profesjonalnie przygotowanymi fabrykami, lokalizowanymi w pobliżu głównych szlaków komunikacyjnych, co ułatwia odbiór i dalszą dystrybucję, a ich działalność maskuje się, lokując je w sąsiedztwie legalnie działających podmiotów, gdzie duży ruch nie budzi podejrzeń. Przy produkcji papierosów w nielegalnych fabrykach wykorzystywano

specjalistów z zagranicy (m.in. Bułgarii, Ukrainy, Macedonii), którzy najczęściej pracowali już w zakładach tytoniowych. Próbując poszerzyć oraz zakamuflować swą działalność, grupy sięgały po specjalistów spoza Europy.

Nielegalny obrót Znaczna część wyrobów tytoniowych na polskim rynku pochodzi z legalnych fabryk papierosów umiejscowionych na terenie Białorusi oraz obwodu kaliningradzkiego, które dopiero po przewiezieniu na terytorium RP bez polskich znaków akcyzy stają się produktem nielegalnym.

Niezgodne z prawem wykorzystywanie niektórych procedur celnych Stosunkowo nowym zjawiskiem w obszarze wyrobów tytoniowych pozostaje wykorzystywanie przez sprawców procedury tranzytu towarów przez obszar Polski.

Przestępczość w zakresie nielegalnego obrotu wyrobami alkoholowymi obejmuje przede wszystkim przemyt i odkażanie alkoholu. Nieprawidłowości obserwowane w dziedzinie obrotu wyrobami alkoholowymi to przede wszystkim: wykorzystanie niezgodnie z przeznaczeniem alkoholu etylowego skażonego, w tym odkażanie i użycie tak uzyskanego alkoholu etylowego do nielegalnego wytwarzania napojów alkoholowych, fałszowanie objętości procentowej alkoholu w celu zapłaty mniejszej kwoty akcyzy, nieprawidłowe skażenie alkoholu etylowego, nielegalny przywóz wyrobów alkoholowych na terytorium kraju bez zapłaty podatku akcyzowego [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 154–156].

6. ROZMIARY I DYNAMIKA PRZESTĘPCZOŚCI AKCYZOWEJ W ŚWIETLE PRZESTĘPCZOŚCI GOSPODARCZEJ

W 2018 roku Policja wszczęła 2314 postępowań przygotowawczych w zakresie obrotu paliwami, wyrobami alkoholowymi oraz tytoniowymi, wyłudzenia podatku od towarów i usług VAT oraz innych podatków od osób fizycznych i prawnych, co stanowi wzrost o 10,8% względem poprzedniego roku. W roku 2017 było ich 1416 co stanowiło 67,4% wszystkich wszczętych postępowań [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 154–156].

W 2018 r. najwięcej przestępstw stwierdzonych przez Policję w omawianej kategorii – 1231 – dotyczyło art. 63 § 1–3, 64 § 1, 65 § 1–3 k.k.s. (wydanie, przywóz, produkcja poza składem podatkowym, sprzedawanie, wyprowadzanie ze składu podatkowego wyrobów akcyzowych bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy; wyprowadzanie ze składu podatkowego wyrobów akcyzowych nieoznaczonych znakami akcyzy z przeznaczeniem do dokonania ich dostawy

wewnątrzspółnotowej lub eksportu; paserstwo wyrobami akcyzowymi), co stanowiło 59,9% (49,3%) ogółu przestępstw stwierdzonych. Drugą pod względem liczebności kategorią przestępstw stwierdzonych przez Policję w 2018 roku były czyny z art. 54–56 k.k.s. (uchylanie się od opodatkowania, firmanctwo, zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności; składanie organom podatkowym nieprawdziwego oświadczenia/ deklaracji), których liczba spadła z 375 w 2017 roku do 273 w 2018 roku. W przypadku przestępstw z art. 41–44 ustawy o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych w 2018 roku odnotowano wzrost ich liczby z 157 w 2017 roku do 174, tj. o 10,8% więcej[Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 158].

Prokuratura w 2018 roku wszczęła łącznie 4192 postępowania przygotowawcze dotyczące przestępstw akcyzowych oraz związanych z wyłudzeniem podatku VAT. Prokuratura w 2018 roku wszczęła 2672 postępowania przygotowawcze, w tym 319 w formie śledztw dotyczących przestępstw związanych z nielegalnym obrotem papierosami.

Główne inicjatywy podejmowane w celu przeciwdziałania i zwalczania przestępstw akcyzowych oraz wyłudzeń VAT i innych podatków Zwalczanie przestępczości ekonomicznej, w tym przestępczości związanej z podatkami, wymaga pogłębienia współpracy między służbami, organami i instytucjami zaangażowanymi w przeciwdziałanie i zwalczanie tej przestępczości.

Przestępczość dot. podatku VAT i akcyzy Duże znaczenie w zwalczaniu przestępczości związanej z wyłudzeniami nienależnych zwrotów podatku VAT i unikaniem akcyzy odgrywa międzynarodowa współpraca organów ścigania, w ramach której kontynuowano współpracę z Europejskim Urzędem Policji (EUROPOL), Europejskim Urzędem ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF), Europejską Jednostką Współpracy Sądowej (EUROJUST), pod egidą której tworzony jest, z polskim udziałem, Międzynarodowy Zespół Śledczy, a także z państwami członkowskimi UE (w ramach sieci wymiany informacji – EUROFISC). Prowadzono także wielostronne, jednoczesne kontrole realizowane wspólnie z administracjami podatkowymi krajów Unii Europejskiej. Istotną kwestią jest wprowadzenie ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa tzw. Jednolitego Pliku Kontrolnego. Obowiązkiem raportowania z wykorzystaniem JPK, poprawiającego skuteczność kontroli podatkowych, objęci będą przedsiębiorcy

prowadzący księgi podatkowe z wykorzystaniem programów komputerowych (duzi przedsiębiorcy – od 1 lipca 2016 roku, mali i średni – od 1 lipca 2018 roku).

Zwalczanie patologii na rynku paliw płynnych wymaga stałego monitorowania obrotu paliwami przy ścisłej współpracy i udziale wywiadu skarbowego, prokuratury, Policji, ABW i organów celnych. W wyniku prowadzonych postępowań ustalono, że do obszarów działań obarczonych największym ryzykiem należał przede wszystkim obrót hurtowy i detaliczny lub zużycie nabytego oleju napędowego nieznanego pochodzenia oraz obrót olejem napędowym bez uiszczenia podatku od towarów i usług w związku z wewnątrz wspólnotowym nabyciem oleju napędowego.

7. CZYNNIKI KRYMINOGENNE DOTYCZĄCE AKCYZY

Działalność przestępcza związana z oszustwami w podatku akcyzowym, a także podatku VAT w obszarze paliw ciekłych, jest związana z obowiązkiwaniem w Polsce różnych stawek podatku akcyzowego oraz zwolnieniami z tego podatku ze względu na przeznaczenie wyrobów energetycznych o zbliżonych właściwościach fizykochemicznych (np. oleje napędowe, opałowe i smarowe) oraz niektórych produktów ropopochodnych i komponentów paliwowych, które są używane do produkcji paliw ciekłych. Sprawcy wykorzystują również różnice w stawce podatku akcyzowego dla gazu płynnego, przeznaczonego do celów grzewczych i napędowych. Istotą przestępczego procederu w tym zakresie jest wejście w posiadanie wyrobu akcyzowego obłożonego niższą stawką akcyzy, a następnie wprowadzenie go do obrotu gospodarczego, jako pełnowartościowego paliwa lub LPG, bez uiszczenia należności budżetu państwa w postaci prawidłowej wysokości kwoty akcyzy i podatku VAT. Obserwowany jest także wzrost skali wwozu paliwa przez podróżnych wielokrotnie przekraczających granicę pojazdami osobowymi. Paliwo zwolnione z należności celnych przywozowych (w tym z podatku akcyzowego i VAT) nie może być wykorzystywane w pojazdach innych niż te, w których zostało przywiezione, ani nie może zostać usunięte z tych pojazdów. Nie może też zostać odpłatnie lub nieodpłatnie zbyte przez osobę korzystającą ze zwolnienia. Naruszenie tych zasad powoduje obowiązek uiszczenia należności celnych przywozowych. Podróżni naruszający warunek zwolnienia sprzedają paliwo hurtownikom, którzy prowadzą nielegalne zlewanie paliwa. Klasycznym przykładem nieprawidłowości związanej ze zmianą przeznaczenia wyrobów akcyzowych jest zmiana przeznaczenia zabarwionego i oznakowanego oleju opałowego obciążonego preferencyjną stawką podatku

akcyzowego i wprowadzenie tego oleju, po jego odbarwieniu, do obrotu na stacjach paliw jako olej napędowy. Do takich nieprawidłowości należy również wykorzystywanie niezgodnie z przeznaczeniem – do celów napędowych, olejów ceramicznych (należących do grupy olejów smarowych). Funkcjonują również mechanizmy związane z dokonywaniem przez firmy służy wewnątrzspółnotowych nabyć towarów (często niedeklarowanych organom podatkowym), a następnie ich odsprzedaży w kraju. Firmy wykorzystując możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT działają przez krótki czas osiągając bardzo duże obroty, następnie znikają nie deklarując lub nie płacąc zadeklarowanego podatku VAT z tytułu sprzedaży. Niejednokrotnie w celu przedłużenia swojej działalności składają nieprawdziwe deklaracje VAT wskazujące na brak obowiązku zapłaty podatku lub podatek do zapłaty w niewielkiej wysokości. Ponadto w celu ukrycia przestępczej działalności przed organami podatkowymi, wykorzystują do nabyć paliwa procedury właściwe dla podatku akcyzowego oraz wywiązują się z obowiązków podatkowych w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej [Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020, s. 13].

8. PRZYCZYNY DZIAŁALNOŚCI PRZESTĘPCZEJ

Przyczyną działalności przestępczej w obszarze nielegalnej produkcji i obrotu wyrobami tytoniowymi jest różnica w cenie wyrobów tytoniowych, w tym stawek akcyzy zarówno wewnątrz UE, jak i pomiędzy krajami UE a krajami spoza UE. Polska jest nie tylko krajem tranzytowym w przemyśle papierosów do krajów Europy Zachodniej, lecz również rynkiem zbytu oraz miejscem ich nielegalnej produkcji. W przypadku przemytu następuje uszczuplenie podatku akcyzowego na skutek niezgłoszenia towaru, a także nieoznaczenia sprowadzanych towarów polskimi znakami akcyzy. Straty budżetu państwa wynikają także z nieuiszczenia innych należności publicznoprawnych tj. podatku VAT, podatków dochodowych i ceł. Natomiast przy nielegalnej produkcji następuje nie tylko wytworzenie towaru z pominięciem stosownych zezwoleń i należności podatkowych, czy bez zachowania norm jakościowych, lecz również podrabiana jest zewnętrzna postać produktu, w tym opakowania i znaki towarowe, co także jest samodzielnym przestępstwem. Ponadto sprawcy przestępstw w tym zakresie zajmują się obrotem nielegalnym suszem tytoniowym oraz przemytem lub nielegalną produkcją krajanki tytoniowej wykorzystywanej do produkcji papierosów lub dystrybucji jako tytoń do palenia. Handel nielegalnymi papierosami prowadzi-

ny jest przede wszystkim na bazarach i targowiskach, natomiast w odniesieniu do innych wyrobów, w szczególności tytoniu, w znacznej części za pośrednictwem Internetu. Następujące w tym wypadku uszczuplenie należności budżetu państwa powstaje z tytułu nieopłaconej akcyzy i wynika przede wszystkim z unikania obowiązku wytwarzania wyrobów tytoniowych w składzie podatkowym, a także nieoznaczania papierosów, suszu tytoniowego i tytoniu do palenia znakami akcyzy lub oznaczenia produktów fałszywymi banderolami. Innym przykładem nielegalnego procederu w tym zakresie są przestępstwa związane z niezgodnym z prawem wykorzystywaniem procedur, dotyczących obrotu towarowego, obowiązujących w UE. Formą tego typu działalności przestępczej może być m.in. usuwanie spod dozoru celnego towaru objętego procedurą czasowego składowania w składzie celnym na podstawie sfałszowanej dokumentacji. Procederowi sprzyja m.in. łatwość uzyskiwania zezwolenia na prowadzenie składu celnego, a także niskie zabezpieczenie finansowe pobierane w momencie wprowadzania towarów. Nielegalny proceder może także polegać na usuwaniu papierosów spod dozoru celnego oraz fikcyjnym potwierdzaniu ich wysłania za granicę UE, gdy w rzeczywistości pozostają one na terenie UE [Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020, s. 14].

Sprawcy zajmujący się przemytem papierosów wykorzystują także legalnie działające podmioty gospodarcze, w tym firmy spedycyjne zapewniające transport papierosów oraz firmy usługowo handlowe, które związane są z procederem legalizowania środków finansowych uzyskanych z przestępczej działalności. Nadawcami nielegalnego ładunku, wymienionymi w dokumentacji przewozowej są najczęściej fikcyjne podmioty gospodarcze. Do ukrycia przestępczego procederu wykorzystywana jest sfałszowana dokumentacja oraz działalność w ramach sieci fikcyjnych firm zakładanych przez słupy. Często skażony alkohol kupowany jest u polskiego producenta, a następnie dokonywany jest jego fikcyjny, fakturowy wywóz za granicę. W rzeczywistości trafia on do nielegalnego oczyszczenia i na krajowy rynek [Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020, s. 13].

Do głównych nielegalnych działań sprawców, związanych z wyrobami tytoniowymi, zaliczyć można: nielegalne wprowadzenie na teren Rzeczypospolitej Polskiej papierosów bez koniecznych znaków akcyzowych, celem dalszej ich dystrybucji w kraju lub eksportu do krajów trzecich; nielegalną produkcję wyrobów tytoniowych, celem ich dystrybucji na terenie Polski, wywozu do krajów trzecich lub oznaczanie ich podrabianymi znakami towarowymi celem

wprowadzenia do legalnego obrotu oraz nielegalny handel tytoniem [Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, s. 153].

Produkcja, przemysł oraz dystrybucja wyrobów tytoniowych pozostaje jednym z najbardziej dochodowych źródeł przestępczości zorganizowanej. Szacuje się, że rok rocznie budżet UE oraz państw członkowskich traci z tytułu niepobranych należności podatkowych ponad 10 mld euro [Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania komunikatu Komisji, s. 2]. Według szacunków Interpolu, tylko z terenu Ukrainy przemyca się do innych krajów ok. 7 miliardów sztuk papierosów [Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania komunikatu Komisji, s. 2]. W 2017 roku z terenu tego kraju do Europy zostało nielegalnie wwieziona ponad 4.8 miliarda szt. papierosów [www3]. Obecnie w związku z prowadzonymi działaniami militarnymi we wschodniej części Ukrainy, część nielegalnych fabryk przenoszona jest na teren Unii Europejskiej, w tym bezpośrednio na terytorium RP. O skali i rozmachu przestępczego procederu może świadczyć akcja Nadwiślańskiego Oddziału Straży Granicznej, która w 2015 roku rozbiła międzynarodową grupę przestępczą zajmującą się przemysłem, produkcją i dystrybucją papierosów [www2].

PODSUMOWANIE

W ostatnich latach, organy Państwa przestają być bezsilne w walce z wyrafinowanymi formami przestępstw i coraz częściej udaremniają próby wyłudzeń nienależnych zwrotów podatku VAT, czy unikania opłacenia akcyzy bądź cła. Sprzyjają temu działania legislacyjne, zamykające „furtki” umożliwiające tego typu procedery oraz samo zacieśnianie współpracy międzynarodowej pomiędzy poszczególnymi państwami, czy organizacjami zwalczającymi przestępczość gospodarczą. W obecnym globalnym świecie współpraca międzynarodowa jest niezbędna, by nie być ciągle o „krok za”, lecz by tworzyć prawo i procedury ograniczające bądź uniemożliwiające dane procedery, by chronić państwo, obywatele oraz struktury międzynarodowe między innymi takie jak Unia Europejska.

Ze względu na powyższe temat jest ważny w aspekcie finansów państwa, stabilności gospodarczej, zachowania zaufania obywateli do organów i instytucji państwowych oraz w aspekcie społecznym. Obserwowany w ostatnich latach wzrost handlu podrabianymi towarami, wykazuje bezpośredni związek z sytuacją na rynku międzynarodowym. Postępujący kryzys gospodarczy w niektórych krajach prowadzi do spowolnienia gospodarki a także do wielu negatywnych zjawisk gospodarczych i społecznych.

Wiodącym czynnikiem wpływającym na rozwój przestępczości akcyzowej, jest brak adekwatności legislacji do stopnia rozwoju i poziomu zmienności przestępczości gospodarczej oraz niska identyfikacja czynników kryminogennych i penalizacja czynów zabronionych.

Literatura

Cichomski Mariusz, Dubis Karolina. 2015. *Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020 jako strategiczny dokument określający główne kierunki polityki państwa w zakresie wzmocnienia mechanizmów przeciwdziałania i zwalczania tej formy przestępczości*, Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego nr 13 (7), Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego.

Duży Jerzy 2003. *Odpowiedzialność karna członków organów spółek kapitałowych. Działania na szkodę spółki*, Wydaw. Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.

Duży Jerzy. 2013. *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce: zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Wydaw. Lex a Wolters Kluwer, Warszawa.

Filipkowski Wojciech, Pływaczewski Emil W., Rau Zbigniew. 2015. *Przestępczość w XXI wieku – zapobieganie i zwalczanie. Problemy prawno-kryminologiczne*, Wydaw. Wolters Kluwer, Warszawa.

Grzywacz Jacek. 2011. *Pranie pieniędzy. Metody, raje podatkowe, zwalczanie*, Wydaw. Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.

Łabuz Paweł, Malinowska Irena., Michalski Mariusz (red.). 2018. *Przestępczość gospodarcza: istota zjawiska: zasady odpowiedzialności, mechanizmy przestępcze i metody działania sprawców*, Wydaw. C.H. Beck, Warszawa.

Łabuz Paweł. 2012. *Przestępczość zorganizowana w aspekcie prawno-kryminalistycznym*, Praca doktorska, Uniwersytet Warszawski Wydział Prawa i Administracji, Warszawa.

Malinowska Irena., Sebastianka Bogusława. 2014. *Charakterystyka prania pieniędzy za pośrednictwem Internetu* [w:] Grzywacz J., Kowalski S. (red.), „Przedsiębiorstwa, banki i regiony gospodarcze”, Wydaw. PWSZ w Płocku, Płock.

Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020.

Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w roku 2016, MSWiA, Warszawa 2017.

Interpol – Office of Legal Affairs. 2014. *Countering Illicit Trade in Tobacco Products. A guide for Policy-Makers, Legal Handbook Series*, Wydaw. International Criminal Police Organization (ICPO).

Sprawozdanie z postępu prac w zakresie wdrażania komunikatu Komisji „Intensyfikacja walki z przemytem papierosów i innymi formami nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi – Kompleksowa strategia UE (Com (2013) 324 final z 6.6.2013)”, Komisja Europejska, Bruksela 2017.

Wilk Leszek, i Zagrodnik Jarosław. 2009, *Prawo Karne Skarbowe*, Wydaw. C.H. Beck, Warszawa.

Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz.U. L 198 z 28.7.2017).

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 24 października 2004 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L. 331/13 z 5 listopada 2004 r.).

European Commission, Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products – A comprehensive EU Strategy, SWD/2013/0193, Brussels, 6.6.2013.

Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2354).

Ustawa o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2018 r. (Dz.U. poz. 1114).

Ustawa z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2538).

Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, (Dz.U. z 2019 r. poz. 1464).

Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 maja 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 650, z późn. zm.).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 listopada 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2017 r. poz. 624, z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 listopada 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (Dz.U. z 2018 r. poz. 2260).

Netografia

<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp> (09.05.2019).

<https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/wplywy-akcyzowe-do-budzetu/2q9zl60> (dostęp: 27.04.2019).

<https://www.unian.info/society/10237221-ukraine-remains-leading-source-country-of-contraband-cigarettes-shipped-to-eu-international-report.html> (dostęp 20.03.2019).

<https://www.tvp.info/19399234/zlikwidowano-najwieksza-w-europie-fabryke-nielegalnych-papierosow-w-skrytkach-33-mln-zl> (dostęp: 27.03.2019).