

Problem uchylania się od opodatkowania sprzedaży paliw ciekłych

Radosław Piwowarski

Łódź, 2025

Problem uchylania się od opodatkowania
sprzedaży paliw ciekłych
Radosław Piwowarski

Recenzenci
dr hab. Piotr Staszkievicz, prof. SGH
dr hab. Zbysław Dobrowolski, prof. UJ

Wydawca
Instytut Ekspertyz Ekonomicznych i Finansowych w Łodzi

Korekta
Małgorzata Dziegielewska

Opracowanie i przygotowanie do druku
Bogusław Janowski

Druk
Drukarnia Oltom Korościk Sp.K., Łódź
www.oltom.eu

ISBN 978-83-969212-6-0

ISBN 978-83-969212-6-0



Spis treści

Wstęp	5
1. Opodatkowanie paliw – teoria i praktyka	11
1.1. Podatki stosowane w Polsce i wybranych krajach UE	15
1.2. Skala opodatkowania paliw – przekrój przestrzenny i czasowy	17
1.3. Rozkład ciężaru opodatkowania dóbr o nieelastycznym popycie	20
Podsumowanie	26
2. Charakterystyka rynku paliwowego w Polsce	27
2.1. Struktura popytu i podaży	27
2.2. Charakterystyka monopolistycznej struktury produkcji i oligopolistycznego rynku sprzedaży paliw	38
2.3. Kontrola rynku paliwowego w Polsce, instytucje nadzorujące – dublowanie kompetencji	45
Podsumowanie	50
3. Uchylanie się od opodatkowania paliw – przyczyny i metody	51
3.1. Unikanie i uchylanie się od opodatkowania w badaniach opinii publicznej	53
3.2. Różnice w stawkach. Czy używanie jednolitych stawek jest możliwe?	55
3.3. Najczęstsze sposoby uchylania się od opodatkowania paliw przez podatników oraz grupy przestępcze	57
3.4. Problem olejów smarowych	65
Podsumowanie	67
4. Metody ograniczania uchylania się od opodatkowania sprzedaży paliw – stosowane narzędzia	69
4.1. Pakiet paliwowy i System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT)	69
4.2. Pakiet energetyczny	74
4.3. Centralna Ewidencja Wyrobów Akcyzowych (CEWA)	75
4.4. Zmiana struktury administracji skarbowej (powołanie KAS)	76
4.5. Projektowane regulacje prawne – projekt CONNECT	79
Podsumowanie	84
5. Problemy szacowania luki podatkowej w akcyzie od sprzedaży paliw	85
5.1. Problem dostępności danych oraz ich porównywalności	88
5.2. Problem danych o dochodach z podatku akcyzowego od paliw ciekłych	91
5.3. Szacunki luk podatkowych na rynku paliw ciekłych	94
Podsumowanie	109
Zakończenie	111
Bibliografia	113
Strony internetowe	115
Spis tabel	117
Spis rysunków	118
Spis wykresów	119

Wstęp

Po okresie pandemii COVID-19, okresie wysokiej inflacji oraz obietnicach nowych wydatków publicznych sformułowanych w kampanii wyborczej w roku 2023, Polsce potrzebne jest zabezpieczenie stabilnych dochodów budżetu państwa. Jest to tym bardziej konieczne, że zastosowanie wobec Polski procedury nadmiernego deficytu przez Komisję Europejską jest praktycznie przesądzone. Każdy dodatkowy wydatek będzie wymagał wskazania źródła jego finansowania. Zmniejszy to elastyczność decyzyjną rządu, jak również może spowodować rezygnację z wartościowych, ale mało „popularnych politycznie” programów wydatków. W tym kontekście należy poszukiwać dodatkowych dochodów budżetu państwa lub starać się zwiększać ściągalność podatków w obecnym systemie. Z fiskalnego punktu widzenia, kluczowymi dla dochodów budżetu państwa podatkami są VAT i akcyza. W przypadku akcyzy największy udział w jej dochodach posiadają paliwa silnikowe. Eliminacja nadużyć na rynku paliw ciekłych będzie zwiększać stabilność dochodów budżetowych, a co za tym idzie poprawiać stan finansów publicznych.

Celem monografii jest identyfikacja aktualnych problemów opodatkowania sprzedaży paliw w Polsce oraz próba szacunku wielkości luki podatkowej w tym obszarze. Praca skupia się na rynku paliw ciekłych. Luka podatkowa obliczana jest dla podatku akcyzowego, bo to jego przede wszystkim dotyczy problem uchylania się od opodatkowania przy nielegalnej sprzedaży paliw. W wyniku systematycznego przeszukania elektronicznej bazy artykułów naukowych, raportów branżowych, czy po prostu wyszukując przez bibliografię można stwierdzić, że

duża część literatury odnoszącej się do uchylania się od opodatkowania skupia się na luce podatkowej VAT. Brakuje analiz dotyczących podatku akcyzowego. Niniejsza monografia stara się wypełnić lukę w tym zakresie, przez co skupia się przede wszystkim na analizie problemów uchylania się od opodatkowania w zakresie podatku akcyzowego. Ze względu na identyczną bazę podatkową oblicza się również lukę w opłacie paliowej oraz emisyjnej. W pracy analizuje się przede wszystkim paliwa takie jak: benzyny silnikowe, oleje napędowe, oleje opałowe i gaz płynny (LPG). W kontekście uchylania się od opodatkowania poruszany jest również problem olejów smarowych. Badaniem chciano objąć okres ostatnich dziesięciu lat, czyli lata 2013-2022. Niestety w wielu przypadkach uzyskanie tak długiego horyzontu czasowego nie było możliwe. Ograniczenia wynikały przede wszystkim z dostępności danych¹. W takich przypadkach analiza zawężana jest do okresu, w którym dostępne były dane.

W pracy stawia się hipotezę, że, po latach spadku, wielkość luki podatkowej przy sprzedaży paliw ciekłych ponownie wzrasta. Zasadność takiej hipotezy wynika przede wszystkim z niedoskonałości wdrażanych rozwiązań systemowych i związanych z nimi regulacji prawnych. Odnalezienie luk w systemach wymaga czasu lub po prostu udoskonalenia metod przestępczych. Jest to ciągły proces. Służby fiskalne próbują uszczelniać system a przestępcy kierowani potencjalnie wysokimi zyskami, wynajdują nowe sposoby na oszustwa podatkowe. Wydaje się zatem, że w sposób „naturalny” po okresach uszczelnienia systemu będzie następować jego rozszczelnienie.

Ze względu na fakt, że większość procesów gospodarczych ma losowy charakter, sformułowaną powyżej hipotezę metodologicznie traktuje się w kategoriach stochastycznych i statystycznych². Choć w pracy wskazuje się potencjalne przyczyny występowania omawianych zjawisk ekonomicznych, nie rozstrzyga się ich znaczenia jako determinant. Badanie nie ma zatem stricte ilościowego charakteru, gdyż przyjęta metoda badawcza nie pozwala na rozstrzygnięcie występowania deterministycznych zależności. Zastosowanie alternatywnego podejścia wynika przede wszystkim z trudności modelowania rynku paliw, które szerzej omawia się w rozdziale piątym. W przyjętej w pracy metodzie badawczej zestawia się ze sobą dużą ilość danych statystycznych w postaci rachunków przeciwnawnych, które powinny być zbieżne. Prawdziwość sformułowanej w sposób opisowy hipotezy rozstrzyga się na podstawie rozbieżności, które mogą wskazywać na pojawienie się problemów.

1 Przykładowo: opłata emisyjna jest gromadzona od 2019 roku, dane dotyczące paliwa żeglugowego również od 2019 roku, a dane URE według kodów CN dla pełnych lat od 2018 roku.

2 Por. K. Kuciński [red.], *Metodologia nauk ekonomicznych. Dylematy i wyzwania*, Difin, Warszawa 2010, s. 97.

Wartością dodaną powstałego opracowania jest szerokie i kompleksowe ujęcie problemu uchylania się od opodatkowania sprzedaży paliw. Poza tym praca zawiera autorską próbę szacunku luki podatkowej w akcyzie od paliw ciekłych. Bazuje ona na logicznych zależnościach pomiędzy danymi wielkościami oraz systemie porównań szeregu danych w postaci rachunków przeciwstawnych.

Z punktu widzenia tematu monografii, szacunek luki podatkowej jest kluczowym elementem opracowania. Mimo to brak umiejscowienia przeprowadzonych szacunków w szerszym kontekście nie pozwoliłoby na zrozumienie problemów związanych z ich przeprowadzeniem. Poza tym, zrozumienie sposobu funkcjonowania rynku paliw ciekłych jest kluczowe dla przeprowadzonych w ostatnim rozdziale analiz. Przyjęta struktura monografii podporządkowana jest również dodatkowemu celowi, którym jest zapoznanie czytelnika ze złożonością mechanizmów rynku paliw ciekłych oraz związanych z tym problemów. Inaczej ujmując, monografia, oprócz elementu badawczego, zawiera również element edukacyjny. Dzięki temu poszerza się krąg jej potencjalnych odbiorców. Pomimo iż wszystkie rozdziały są powiązane, każdy z osobna stara się odpowiedzieć na jakiś problem. Każdy z rozdziałów zawiera podsumowanie, w którym opisane są najważniejsze wnioski.

W pierwszym rozdziale opisano znaczenie rynku paliw ciekłych dla budżetu państwa. Stosowane podatki i opłaty stanowią bardzo ważny element finansów publicznych. Regulacje z tym związane opierają się nie tylko na rozwiązaniach krajowych, ale przede wszystkim są wymagane przez Unię Europejską. Z tego powodu skala obciążeń fiskalnych paliw ciekłych jest podobna w krajach UE o zbliżonym potencjale gospodarczym. Wysokie obciążenia fiskalne paliw ciekłych znajdują również uzasadnienie w teoretycznym modelu. Przy jego pomocy można wyjaśnić, kogo i dlaczego najbardziej dotyczą obciążenia fiskalne. Przeprowadzony w tym zakresie przegląd badań naukowych wskazuje przyczyny wysokich obciążeń podatkowych konsumentów paliw ciekłych i przedstawia ewentualne sposoby na bardziej równomierne rozłożenie ciężaru opodatkowania.

Drugi rozdział poświęcony jest charakterystyce rynku paliw ciekłych w Polsce. Znajomość struktury rynku jest istotna z punktu widzenia kształtowania się cen oraz metod regulacji. W celu dokładnej charakterystyki rynku analizuje się dane dotyczące podaży i popytu. Porównuje się ze sobą dane Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN) oraz Eurostatu. Poza tym przeprowadza się przegląd raportów branżowych charakteryzujących rynek paliw ciekłych. Całość uzupełnia analiza teoretycznego modelu oligopolu

(model Sweezy'ego), który dobrze odzwierciedla zachowania podmiotów na tym rynku. Charakterystykę rynku uzupełnia omówienie instytucji nadzorujących oraz ich kompetencji.

W trzecim rozdziale omówione zastały przyczyny uchylania się od opodatkowania paliw ciekłych. Zgodnie z przyjętym na wstępie założeniem, analiza skupia się na nadużyciach związanych z podatkiem akcyzowym. Na początku rozdziału omawia się badania społeczne (badania opinii publicznej) pokazujące stosunek społeczeństwa do uchylania się od opodatkowania. Wydaje się to istotne dla omawianej problematyki, gdyż wdrażanie jakichkolwiek rozwiązań instytucjonalnych, w przypadku braku społecznej akceptacji, może być mało skuteczne. W dalszej części analizuje się systemowe przyczyny uchylania się od opodatkowania, co w przypadku paliw ciekłych i podatku akcyzowego wiąże się przede wszystkim ze stosowaniem różnych stawek podatkowych dla różnego przeznaczenia towaru, np. oleju napędowego i oleju opałowego. Następnie przechodzi się do analizy metod i schematów nadużyć, które najczęściej obserwuje się na tym rynku. W tym kontekście zostaje również omówiony system koncesji i charakterystyka podmiotów je posiadających. Rozdział kończy się analizą rynku olejów smarowych, który aktualnie wskazywany jest jako problematyczny. Na sam koniec przeprowadza się szacunek luki w akcyzie od oleju opałowego, wynikający z innego przeznaczenia olejów smarowych.

Czwarty rozdział poświęcono dotychczas wprowadzonym, jak i planowanym narzędziom ograniczania uchylania się od opodatkowania sprzedaży paliw. Katalog ich objął: pakiet paliwowy i System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT), pakiet energetyczny, Centralną Ewidencję Wyrobów Akcyzowych (CEWA) oraz zmianę struktury administracji skarbowej, tj. powołanie KAS. Wymienione narzędzia analizowane są pod kątem uchylania się od opodatkowania od podatku akcyzowego. Ocena efektywności przeprowadzonych zmian oparto o analizę prezentowanych w monografii danych oraz raporty Najwyższej Izby Kontroli. Rozdział 4 kończy omówienie tzw. projektu CONNECT. Analiza dyskusji w tym zakresie pozwala uzupełnić ocenę rozwiązań o opinie branżowe na temat dotychczasowych, jak i planowanych rozwiązań.

Rozdział piąty zawiera szacunki dotyczące: luki podatkowej w podatku akcyzowym od benzyn i oleju napędowego, luki podatkowej w podatku akcyzowym od gazu płynnego (LPG), luki w opłacie paliwowej oraz luki w opłacie emisyjnej. Przed przystąpieniem do właściwych szacunków, omawiane są problemy związane z interpretacją oraz porównywalnością danych. Jest to kluczowe, gdyż dobre rozumienie źródeł publikowanych danych pozwala na uniknięcie błędów

w szacunkach. Następnie omawiana jest metodologia gromadzenia danych Ministerstwa Finansów o dochodach z podatku akcyzowego. Chcąc poprawnie obliczyć lukę podatkową, należy dokładnie odwzorować rzeczywiste dochody w teoretycznych. Problemy związane z metodologią gromadzonych danych powodują, że wiarygodne szacunki luki podatkowej w akcyzie powinny być weryfikowane poprzez szacunki luk w opłatach paliwowej i emisyjnej. Zestawienie wszystkich szacunków razem pozwala na uzyskanie wiarygodnego obrazu sytuacji w tym zakresie. Szacunki luk uzupełnia się o porównanie z sobą danych dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) dla Polski. Zbieżność wniosków z szacunków luk oraz analizy danych WDT i WNT zwiększa prawdopodobieństwo zasadności wcześniej formułowanych wniosków, a także pozwala na zwiększenie szczególności prowadzonych analiz.

1. Opodatkowanie paliw

– teoria i praktyka

Opodatkowanie konsumpcji paliw płynnych stanowi istotne źródło dochodów budżetowych. Według szacunków Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN) wpływy z podatków (akcyza oraz VAT) i opłat (opłata paliwowa oraz emisyjna) od sprzedaży detalicznej paliw wahały się od 41 mld zł do 68,5 mld zł w okresie 2013-2022 (por. tabela 1). Względnie stanowiło to od 12,2 do 18,6 procent dochodów podatkowych budżetu państwa. Rok 2022 należy jednak uznać za nietypowy, gdyż obowiązywały wtedy tzw. tarcze antyinflacyjne³ obniżające akcyzę i VAT na paliwa. Wydaje się, że w normalnych warunkach rynkowych wpływy powinny wynosić przynajmniej 15 procent dochodów podatkowych budżetu państwa. Warto również zauważyć, że prezentowane powyżej szacunki dotyczą wyłącznie sprzedaży detalicznej paliw przez stacje zrzeszone w POPiHN. W rzeczywistości wielkości te mogą być wyższe, gdy poszerzy się ich obszar. W niektórych raportach POPiHN prezentowane były szacunki uwzględniające bezpośrednią sprzedaż paliw do sektora przedsiębiorstw. Obciążenia fiskalne były wtedy jeszcze wyższe i wyniosły w: 2019 – 70 mld zł; 2020 – 68,5 mld zł oraz w 2021 – 75,1 mld zł (POPiHN, 2020, 2021, 2022).

3 Od 1 lutego 2022 roku weszła w życie ustawa zmniejszająca akcyzę i VAT na paliwo. Przykładowo, podatek VAT zmniejszono z 23 proc. do 8 proc. Obniżki obowiązywały do 1 stycznia 2023 roku.

Tabela 1. Szacunkowe wpływy do budżetu państwa ze sprzedaży detalicznej paliw w latach 2013-2022 w mld zł oraz jako udział w dochodach podatkowych budżetu państwa

Lata / wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
POPiHN – szacunki obciążeń fiskalnych ze sprzedaży detalicznej paliw w mld zł	45	41	45	49	50	59	65	65	68,5	57
Udział szacunków POPiHN w dochodach podatkowych budżetu państwa w proc.	18,6	16,1	17,3	17,9	15,9	16,9	17,7	17,6	15,9	12,2

Źródło: POPiHN i GUS.

W cenie sprzedawanego paliwa zawarte są podatki: akcyzowy i VAT oraz opłaty paliwowa i emisyjna⁴. Z fiskalnego punktu widzenia najistotniejszymi są akcyza i VAT. Znaczenie wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych jest bardzo duże, gdyż w latach 2019-2022 oscylowało w okolicach 45 proc. ogółu dochodów z akcyzy (por. tabela 2). Dodatkowo warto zauważyć, że pomimo pandemii COVID-19 i spowodowanych nią zawirowań gospodarczych wielkość dochodów budżetowych z akcyzy od paliw silnikowych pozostawała relatywnie stabilna.

Tabela 2. Struktura dochodów z podatku akcyzowego w Polsce latach 2019-2022

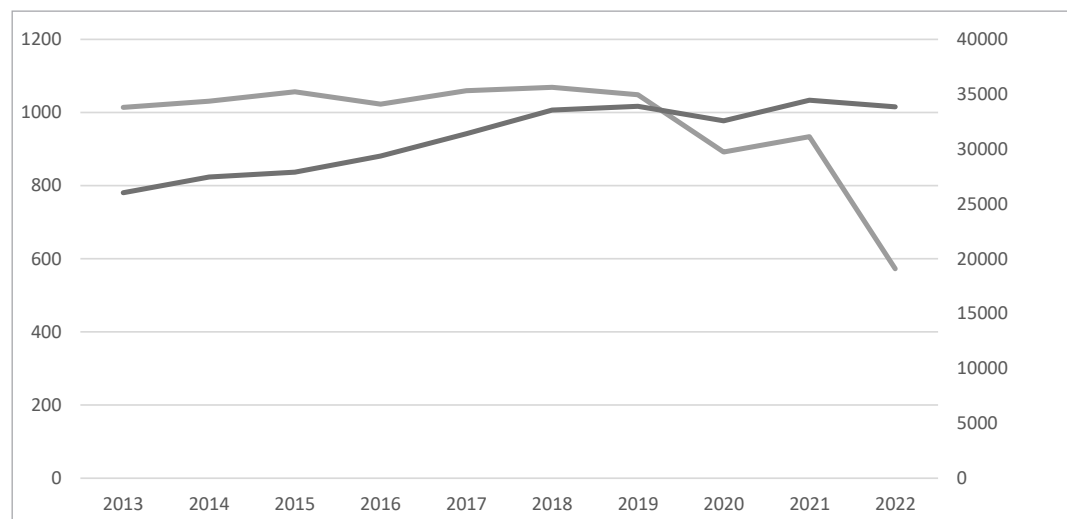
Lata / wyszczególnienie	2022		2021		2020		2019	
	w mln zł	w proc.	w mln zł	w proc.	w mln zł	w proc.	w mln zł	w proc.
Ogółem	79773,4	100	75798	100,0	71787,2	100	72396,1	100
Paliwa silnikowe	33845,6	42,4	34456	45,5	32572,8	45,4	33891,2	46,8
Gaz do napędów silników spalinowych	572,8	0,7	933,9	1,2	891,8	1,2	1048,6	1,4
Oleje smarowe	375,4	0,5	359,4	0,5	318,7	0,4	132,7	0,2
Olej opałowy	158,8	0,2	204,2	0,3	189,6	0,3	216,3	0,3
Wyroby węglowe	72	0,1	67,1	0,1	64,6	0,1	70,8	0,1
Gaz nie do napędów silników spalinowych	163,6	0,2	164,8	0,2	146,5	0,2	146,6	0,2
Alkohol (wyroby spirytusowe)	10461	13,1	9268,9	12,2	9 424,1	13,1	8347,5	11,5
Piwo	3663,8	4,6	3284,6	4,3	3 527,9	4,9	3350,3	4,6
Wino	507,1	0,6	467,8	0,6	427	0,6	392,2	0,5
Wyroby tytoniowe	25573,6	32,1	23039,3	30,4	21459,9	29,9	20892,6	28,9
Susz tytoniowy	0,92	0,0	1,049	0,0	1,2	0,0	0,8245	0,0
Samochody	2893,5	3,6	2542,7	3,4	2 310,5	3,2	3035,8	4,2
Energia elektryczna	406,4	0,5	532,1	0,7	437,0	0,6	749,9	1,0

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

4 Opłata emisyjna nie jest zawarta w cenie gazu LPG.

Dochody z podatku akcyzowego na paliwa czy gaz płynny (LPG) od roku 2013 do 2019 były względnie stabilne w czasie. Widoczna była nawet niewielka tendencja wzrostowa (por. wykres 1). Rozwijająca się gospodarka w sposób naturalny konsumuje więcej paliw, dopóki nie nastąpi istotna zmian technologii wytwarzania wielu dóbr i usług. Nieelastyczność popytu na paliwa powoduje natomiast, że nawet przy wzrostach cen spadki ilości konsumowanych paliw są relatywnie niewielkie. Spadki dochodów podatkowych będą jednak nieuniknione w przypadkach negatywnego szoku popytowego, np. pandemii COVID-19 (por. lata 2019 i 2020 na wykresie 1). Dodatkowo wybuch wojny w Ukrainie w lutym 2022 roku wpłynął na dochody z akcyzy od paliw⁵. W przypadku paliw silnikowych spadek był relatywnie bardzo mały, jednak dla gazu płynnego (LPG) zmiana była znacząca. Ministerstwo Finansów nie wyjaśnia szczegółowo zaobserwowanych wielkości, tłumacząc je jedynie wzrostem cen i towarzyszącym jemu spadkiem popytu. Ze względu na brak bardziej szczegółowych danych dla paliw silnikowych, tj. choćby rozbicia na olej napędowy i benzynę, trudno ocenić, czy w przypadku tej ostatniej nie było spadku podobnego do gazu płynnego (LPG). Spadek detalicznej (cywilnej) konsumpcji oleju napędowego w tym okresie mógł zostać zrekompenzowany przez wzrost konsumpcji przemysłowej⁶ czy wojskowej związanej z sytuacją za wschodnią granicą Polski.

Wykres 1. Dochody z podatku akcyzowego od paliw i gazu płynnego (LPG) w latach 2013-2022 w mln zł



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

⁵ Wybuch wojny na Ukrainie w lutym 2022 roku przyczynił się do znacznej podwyżki cen paliw, która spowodowała zmniejszenie popytu na paliwa w 2022 r. Z tego powodu nastąpił spadek wpływów od paliw silnikowych o 1,4%. (...) Natomiast wpływy od gazu LPG spadły o 37,7% r/r. MF (2023), s. 8.

⁶ Przykładem może być uruchamianie autobusowej komunikacji publicznej zamiast tramwajów czy trolejbusów. Ze względu na wysokie ceny energii elektrycznej niektóre miasta, np. Lublin, zdecydowały się na taki krok w 2022 roku.

W statystyce brak jest publicznie dostępnych danych dotyczących wielkości dochodów budżetowych z tytułu podatku VAT od paliw. Można się domyślać, że wynika to po pierwsze z samej konstrukcji podatku VAT, gdzie możliwe jest odliczanie VAT naliczonego od należnego, a po drugie z technicznych problemów oddzielenia wpływów z VAT z faktur przy zakupie różnych produktów. Przykładowo, na stacji benzynowej oprócz paliwa kupuje się dodatkowo napoje, jedzenie czy papierosy. Na fakturze pojawi się zbiorcza kwota podatku VAT. W statystyce publicznej dostępne są natomiast dane z zakresu wpłat podatku VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych (rozdział 75658 klasyfikacji budżetowej). Tabela 3 prezentuje dane dla rozdziału 75658 klasyfikacji budżetowej.

Tabela 3. Wpłaty podatku VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych w latach 2013-2022 w mld zł

Lata / wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
VAT - rozdział 75658	-	-	-	0,82	1,91	2,12	1,84	1,31	2,63	3,38
Zmiana r/r w proc.	-	-	-	-	132,1	10,9	-13,2	-28,6	100,2	28,6

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

W świetle rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r., w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, rozdział 75658 określa się jako wpłaty podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych. Otrzymane z Ministerstwa Finansów dane objęły tylko okres 2016-2022. W tym okresie można zaobserwować bardzo dużą zmienność wysokości wpłat (np. wzrost o 132,1 procent, spadek o 28,6 procent), przy jednoczesnym wzroście znaczenia ich dla budżetu państwa. W szczególności rok 2022 przyniósł kwotę prawie 3,4 mld zł, co jest już wielkością znaczącą.

Tabela 4. Dochody z opłaty paliwowej w latach 2013-2022 w mld zł

Lata / wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Dochody z opłaty paliwowej	4,65	4,82	5,83	6,27	6,59	7,02	7,27	7,58	8,66	8,60
Zmiana r/r w proc.	-	3,5	21,0	7,6	5,1	6,5	3,7	4,3	14,2	-0,6

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Kolejną daniną publiczną pobieraną od sprzedaży paliw jest opłata paliwowa. W jej przypadku, poza rokiem 2022, obserwowano coroczne zwiększanie dochodów budżetowych (por. tabela 4). Mimo to, skala wpływów jest znacząca i wynosi przeszło 8,5 mld zł.

Tabela 5. Wpływy z opłaty emisyjnej w latach 2019-2022, w mld zł

Lata / wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022
Opłata emisyjna w mld zł	1,99	2,08	2,25	2,31
Zmiana r/r w proc.	-	4,5	8,2	2,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

W 2019 wprowadzono opłatę emisyjną. Pobiera się ją od paliw zużywanych do napędów silników spalinowych, tj. dwóch rodzajów benzyn (tzw. 95 i 98) oraz od oleju napędowego. Opłata nie jest naliczana dla gazu płynnego (LPG). Wielkość wpływów z opłaty emisyjnej jest relatywnie niewielka w porównaniu do dochodów z akcyzy na paliwa. Dynamika wzrostu wpływów z opłaty emisyjnej nie zaskakuje wielkością (por. tabela 5). Zastanawiać może jedynie dodatnia jej wielkość w latach 2021/2022, podczas gdy dla opłaty paliwowej odnotowano spadek. Należy jednak pamiętać, że baza podatkowa dla tych dwóch opłat jest inna (wspomniany wcześniej brak naliczania jej od LPG).

1.1. Podatki stosowane w Polsce i wybranych krajach UE

Polska jako członek Unii Europejskiej musi wdrażać rozwiązania prawne, które wymagane są dla wszystkich państw członkowskich. W obszarze opodatkowania paliw zharmonizowano stawki akcyzy, wprowadzając minimalne ich wysokości. Oznacza to również, że niemożliwym jest brak stosowania tego podatku. Obowiązującym aktem prawnym w tym zakresie jest Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r., ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie)⁷. Reguluje ona zasady poboru podatku akcyzowego. Minimalną wysokość stawek podatku akcyzowego na paliwa określa natomiast Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej⁸. W świetle powyższej regulacji minimalne stawki na wybrane paliwa płynne wyniosły w 2023 roku:

- Na benzynę: benzyna ołowiowa: 421 EUR za 1000 litrów, kody CN: 27101131, 27101151 i 27101159; benzyna bezołowiowa: 359 EUR za 1000 litrów, kody CN 27101131, 27101141, 27101145 i 27101149.

⁷ <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzienniki-UE/dyrektywa-2020-262-ustanawiajaca-ogolne-zasady-dotyczace-podatku-akcyzowego-69293762> (dostęp 9.08.2023).

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32003L0096> (dostęp 9.08.2023).

- ▶ Olej napędowy: stosowany do napędów silnikowych: 330 EUR za 1000 litrów, kody CN 27101941 do 27101949; wykorzystywany do niektórych celów przemysłowych i handlowych: 21 EUR za 1000 litrów; wykorzystywany do celów grzewczych (zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i do celów innych niż gospodarcze): 21 EUR za 1000 litrów, kody CN 27101941 do 27101949.
- ▶ Gaz płynny (LPG) i metan: stosowany do napędów: 125 EUR za 1000 kg, kody CN 27111211 do 27111900; wykorzystywany do niektórych celów przemysłowych i handlowych: 41 EUR za 1000 kg, kody CN 27111211 do 27111900; wykorzystywany do celów grzewczych (zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i do celów innych niż gospodarcze): 0 EUR za 1000 L, kody CN 27111211 do 27111900.
- ▶ Ciężki olej opałowy: wykorzystywany do celów grzewczych i zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i do celów innych niż gospodarcze: 15 EUR za 1000 kg, kody CN 27101961 do 27101969.

W czerwcu 2022 roku Polska miała jedno z najniższych stawek podatku akcyzowego na benzynę i olej napędowy w Europie (miejsce 26 na 28 państw). Najniższe podatki płacili Węgrzy i Maltańczycy⁹. Należy jednak pamiętać, że rok 2022 był nietypowy ze względu na wzrosty cen surowców z powodu wojny w Ukrainie. W tym czasie wiele państw stosowało tymczasowo obniżone stawki, co miało też miejsce w Polsce. Warto w tym miejscu również zaznaczyć, że wysokość stawek akcyzowych na wybrane paliwa zależy w dużej mierze od polityki, jaką dane państwo chce prowadzić w zakresie choćby ograniczania emisji CO₂.

Przy konsumpcji paliw płynnych stosowany jest także podatek VAT, tj. jego podstawowa stawka. Minimalna wielkość stawki podstawowej dla państwa członkowskiego UE wynosi 15 proc. Ze względu na zasady wspólnego rynku UE niemożliwe jest stosowanie obniżonych stawek dla paliw, nawet tymczasowo. Polska po obniżce VAT na paliwa z 23 proc. do 8 proc. w ramach tzw. Tarczy Antyinflacyjnej 2.0 została wezwana do przywrócenia standardowej stawki VAT. Brak wykonania wezwania Komisji Europejskiej skutkowałby wszczęciem procedury naruszeniowej i pozwaniem kraju przed Trybunał Sprawiedliwości UE¹⁰.

Każde z państw członkowskich UE może dowolnie stosować inne dodatkowe obciążenia przy sprzedaży paliw, jeśli uzna, że mogą być istotnym instrumentem w prowadzonej polityce gospodarczej czy ochrony środowiska. Dodatkowe

⁹ A. Hoffer (2022), *Gas taxes in Europe*, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/gas-taxes-in-europe-2022/> (dostęp 9.08.2023).

¹⁰ <https://podatki.gazetaprawna.pl/vat/artykuly/8606028,stawki-vat-vat-paliwo-procedura-naruszeniowa-polska.html> (dostęp 11.08.2023).

opłaty powiązane są najczęściej z magazynowaniem paliw, zabezpieczeniem czy ochroną środowiska, np. przed szkodliwym wpływem emisji CO₂. Prowadzone polityki mają na celu utrzymanie popytu na paliwa, jednocześnie zmieniając jego strukturę w kierunku bardziej przyjaznych środowisku rozwiązań¹¹. Trend ten ukształtował się na początku XXI wieku i nadal pozostaje aktualny.

W Polsce oprócz VAT-u i akcyzy na paliwa płaci się również opłatę paliwową oraz opłatę emisyjną. Dochody z opłaty paliwowej zasilają Krajowy Fundusz Drogowy (80%) oraz Fundusz Kolejowy. W świetle wyroku NSA wprowadzona opłata paliwowa jest zgodna z regulacjami UE, gdyż spełnia szczególny cel zgodny z tzw. dyrektywą horyzontalną, jaką jest: *budowa infrastruktury drogowej odpowiadającej standardom krajów członkowskich oraz ochrona środowiska i zdrowia publicznego*¹². Opłata emisyjna stanowi natomiast *przychód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej, o którym mowa w ustawie z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2464), z tym że kwota stanowiąca 95% opłaty emisyjnej stanowi przychód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, a kwota 5% tej opłaty – Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej*¹³. W jej przypadku również działa podobny mechanizm mający na celu ochronę środowiska.

1.2. Skala opodatkowania paliw – przekrój przestrzenny i czasowy

Podatki spełniają szereg funkcji, wśród nich podstawową jest funkcja fiskalna. Opodatkowanie dóbr i usług, które zapewniają relatywnie wysokie i stabilne dochody budżetowe, jest istotne dla funkcjonowania państwa. Opisywane wcześniej znaczenie opodatkowania paliw dla dochodów budżetowych pokazywało, jak istotny jest to element prowadzonej polityki.

Udział podatków i opłat w cenach konsumpcyjnych produktów ropopochodnych jest wysoki. W szczególności dotyczy to benzyn i oleju napędowego. W latach 2015-2021 potrafił sięgać prawie 70 proc. dla benzyny-super 95 i około

11 <https://www.eea.europa.eu/publications/ENVISSUENo12/page024.html> (dostęp 12.08.2023).

12 <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1010714,opлата-paliwowa-prawo-ue.html> (dostęp 13.08.2023).

13 Art. 321b, Prawo ochrony środowiska, <https://lexlege.pl/prawo-ochrony-srodowiska/dzial-v-opлата-emisyjna/12801/> (dostęp 13.08.2023).

niecałe 65 proc. dla diesla. Dla gazu LPG obciążenie podatkami wynosiło nawet przeszło 40 proc. (por. wykres 2). Zazwyczaj wielkości udziałów dla benzyny 95 wahały się w okolicach 60 proc., oleju napędowego 50 proc., a gazu LPG 40 proc. Obciążenia podatkowe dla olejów opałowych są zdecydowanie niższe. Z danych wynika również, że wybuch wojny w Ukrainie w lutym 2022 roku wpłynął na obniżenie udziału obciążeń podatkowych, co należy wiązać z polityką obniżenia cen produktów ropopochodnych po szoku cenowym związanym z tym wydarzeniem.

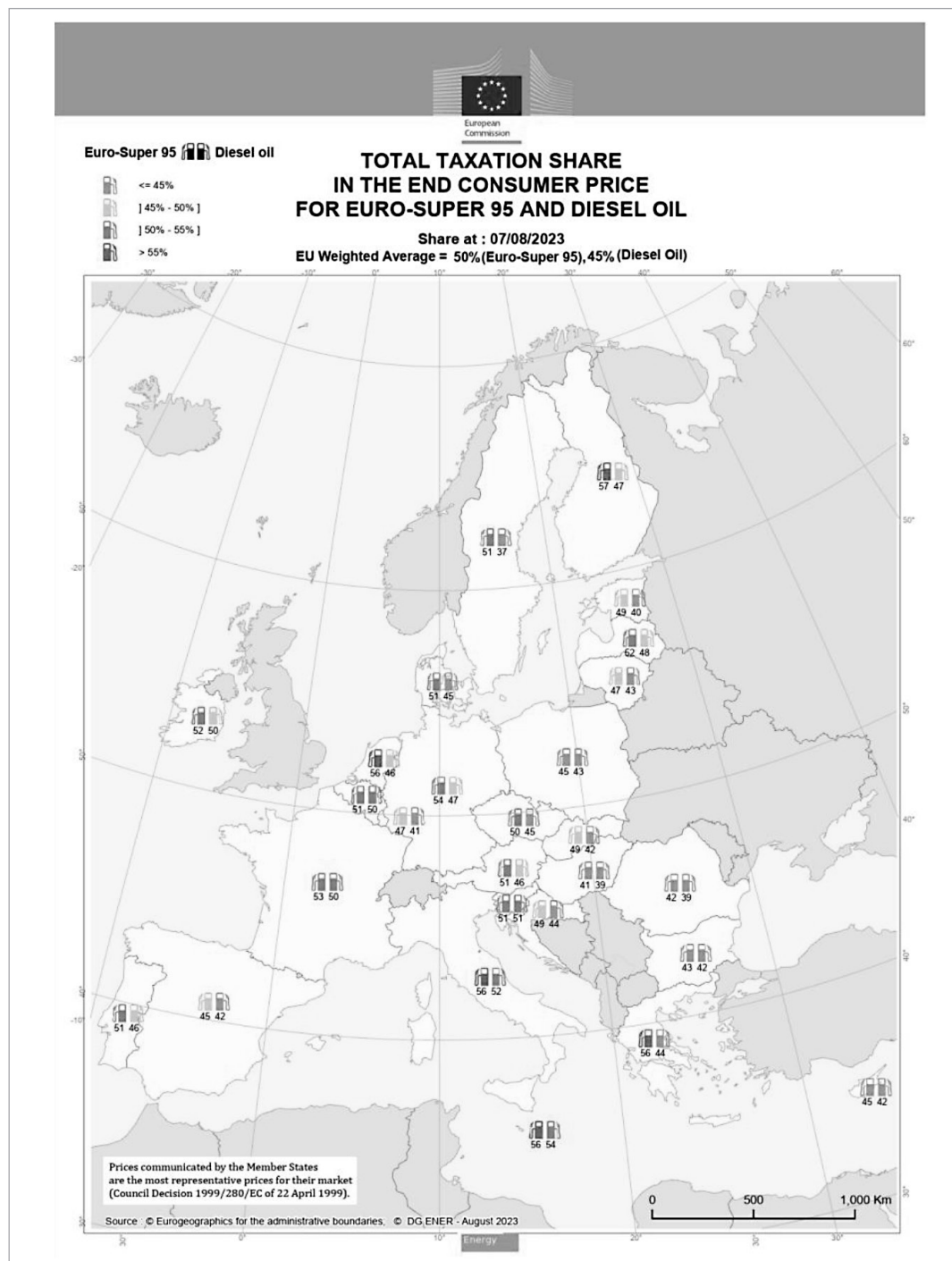
Wykres 2. Procent wszystkich podatków i opłat zawartych w cenach konsumpcyjnych produktów ropopochodnych w latach 2013-2023 – EU27_2020 średnia ważona



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Oil Weekly Bulletin, Komisja Europejska, https://energy.ec.europa.eu/data-and-analysis/weekly-oil-bulletin_en (dostęp 13.08.2023).

Publikowane przez Komisję Europejską, w cotygodniowych biuletynach dotyczących rynku produktów naftowych, dane pokazują również skalę opodatkowania pomiędzy państwami w określonym momencie. Ze względu na ograniczenie czasowe nie można wyciągać szczegółowych wniosków odnośnie skali opodatkowania pomiędzy państwami. Należy jednak pamiętać, że jej wysokość będzie uzależniona od bieżącej sytuacji rynkowej i prowadzonej polityki. Rysunek 1 przedstawia przykładową mapę obciążeń fiskalnych na dzień 7 sierpnia 2023 roku.

Rysunek 1. Procent wszystkich podatków i opłat zawartych w cenach konsumpcyjnych benzyny Eurosuper 95 i oleju napędowego na dzień 7.08.2023 roku



Źródło: https://ec.europa.eu/energy/maps/maps_weekly_oil_bulletin/latest_taxation_oil_prices.pdf (dostęp 13.08.2023).

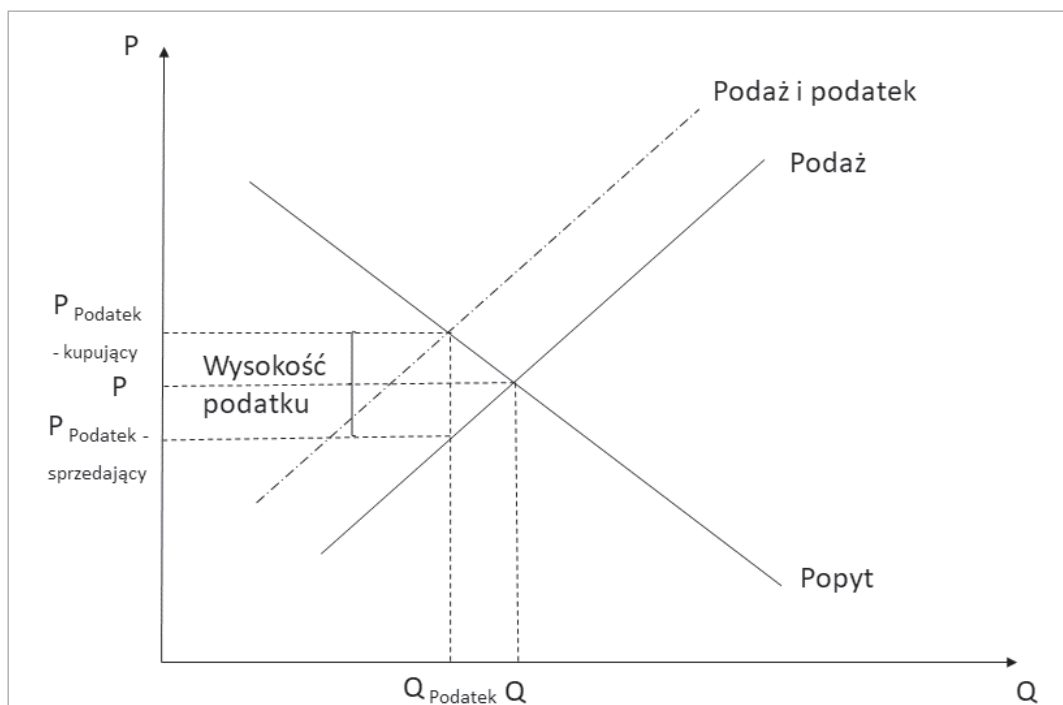
Analizując powyższe dane można zauważyć, że skala obciążeń fiskalnych benzyny Eurosuper 95 jest nieznacznie wyższa niż oleju napędowego w każdym państwie. Wniosek ten znajduje potwierdzenie również na wykresie 2, gdzie skala średnich obciążeń fiskalnych dla benzyny była zawsze większa w okresie 2013-2023. Wyjątek stanowił rok 2022, w którym na chwilę średnie obciążenia uległy zrównaniu. Dysproporcja w obciążeniach fiskalnych pomiędzy benzyną a olejem napędowym wydaje się wynikać z chęci „obniżenia” kosztów transportu ciężarowego czy produkcji przemysłowej. Zdecydowana większość ciężarówek, sprzętu budowlanego, urządzeń przemysłowych czy maszyn rolniczych jest napędzana silnikami diesla.

1.3. Rozkład ciężaru opodatkowania dóbr o nieelastycznym popycie

Nakładanie podatków na dobra i usługi zniechęca do aktywności ekonomicznej. Skutkiem tego jest zmniejszenie wielkości podaży i popytu w porównaniu do sytuacji, w której brak jest opodatkowania. Inaczej ujmując, wielkość rynku się zmniejsza. W wyniku nałożenia podatku pojawiają się ceny, które muszą zapłacić kupujący i sprzedający. Przykładowo, dla podatku VAT będzie to cena netto, którą płać sprzedający (przedsiębiorcy) i cena brutto, czyli cena płaconą przez kupujących (konsumentów). Niezależnie od tego, na którą stronę rynku (podażową lub popytową) zostanie nałożony podatek, skutek jego oddziaływania będzie taki sam (Kotlikoff, Summers, 1986, s. 5). Na rysunkach 1 i 2 pokazano nałożenie podatku na stronę popytową i podażową, dla krzywych o tej samej elastyczności¹⁴.

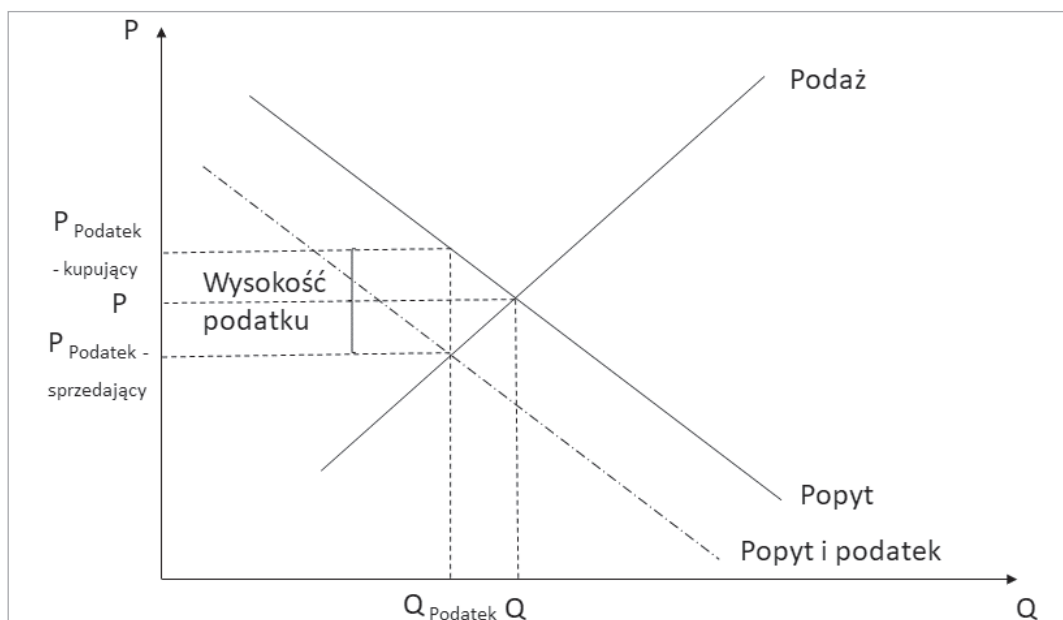
¹⁴ Elastyczność rozumie się tu nie jako jej wartość w punkcie każdej krzywej, ale jako nachylenie krzywych wskazujące na mniejszą lub większą elastyczność.

Rysunek 2. Nałożenie podatku na podaż



Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 3. Nałożenie podatku na popyt

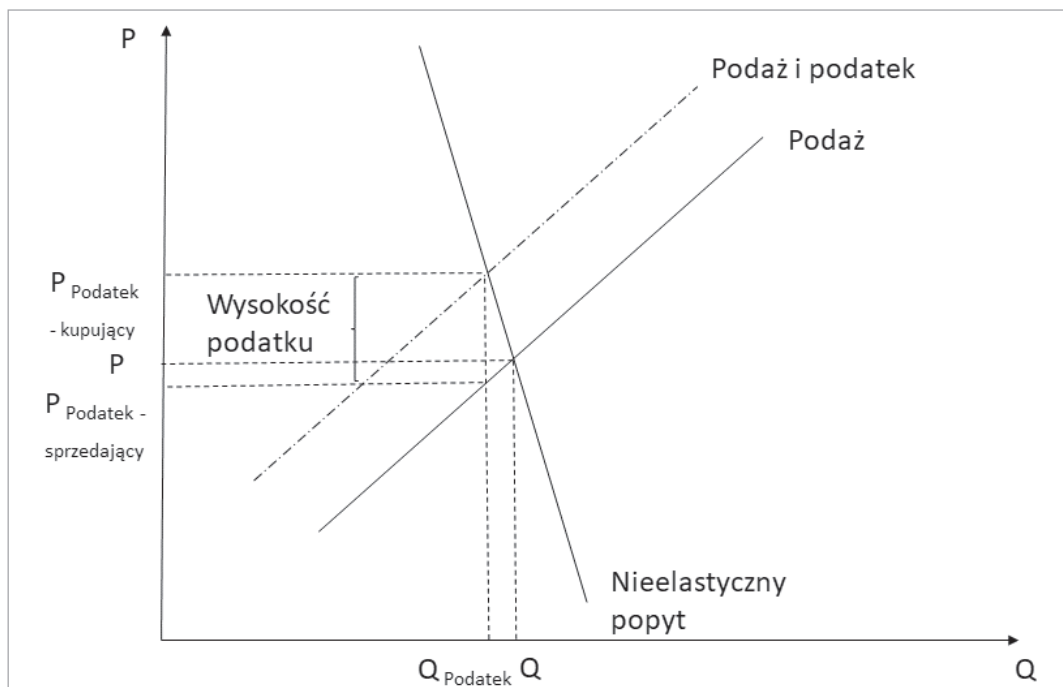


Źródło: opracowanie własne.

Realne obciążenia podatkiem nie zależą od tego, kto fizycznie go odprowadza (płaci). Przykładowo, podatek akcyzowy odprowadzają przedsiębiorcy, a mimo to obciąża on kupujących. W jakim stopniu kupujący i sprzedający zostaną obciążeni podatkiem, zależy od elastyczności podaży i popytu. Przy takiej samej elastyczności podaży i popytu ciężar opodatkowania zostanie rozłożony mniej więcej po połowie pomiędzy uczestników rynku. W przypadku różnych elastyczności podaży i popytu większą część obciążenia podatkowego poniesie mniej elastyczna strona rynku. Jeśli popyt jest mniej elastyczny od podaży, większą część podatku zapłacą kupujący. Sytuację tę pokazuje rysunek 4. Różnica (odległość) pomiędzy $P_{\text{Podatek} - \text{kupujący}}$ a P jest większa niż różnica pomiędzy $P_{\text{Podatek} - \text{sprzedający}}$ a P . Warto również zwrócić uwagę, że wielkość wpływów budżetowych ulega w tej sytuacji zwiększeniu. Ze względu na nieelastyczny popyt reakcja rynku (zmniejszenie Q_{Podatek} w stosunku do Q) jest znacznie mniejsza. Przyjmując nawet wysokość podatku na tym samym poziomie co w przypadku rysunku 1, efekt ilościowy będzie skutkował wyższymi wpływami do budżetu. Z fiskalnego punktu widzenia, opodatkowanie dóbr o nieelastycznym popycie jest dobre dla budżetu i powoduje relatywnie niewielkie zniekształcenia rynku.

Pomimo iż w głównym nurcie ekonomii panuje zgoda dotycząca niezależności ponoszenia ciężaru opodatkowania od tego, kto płaci podatek, interesujące wnioski w tym obszarze przynosi badanie W. Kopczuka, J. Mariona, E. Muehleggera, i J. Slemroda (2013). Analizując opodatkowanie akcyzą oleju napędowego w USA, formułują wniosek dotyczący efektywności poboru podatku w zależności od jego płatności w sieci dystrybucji. Porównując pobór podatku na poziomie dystrybucji detalicznej i hurtowej stwierdzają, że dochody podatkowe reagują pozytywnie na zmianę systemu ich poboru z detalicznego na hurtowy niż odwrotnie. Tłumaczyć to można uchylaniem się od opodatkowania. Choćby ze względu na ilość podmiotów, możliwości monitorowania zachowania czy kontroli detalistów są znacznie trudniejsze niż hurtowników. Poza tym „koszty” uchylania się od opodatkowania dla hurtowników są po prostu wyższe.

Rysunek 4. Nałożenie podatku przy nieelastycznym popycie i elastycznej podaży



Źródło: opracowanie własne.

Przy codziennych płatnościach nie myśli się o tym, że w cenie produktu zawarte są podatki czy opłaty. Niewielu kierowców tankując paliwo zastanawia się, ile w jego cenie zawartej jest akcyzy. Obserwowane ceny na stacjach traktuje się jako „rynkowe” i nie zastanawia się nad wysokością obciążenia podatkowego. Jego wysokość, w szczególności przypadającą na kupujących, da się jednak oszacować. Akcyza jest podatkiem ilościowym, którego nałożenie można zilustrować przy pomocy analogicznych wykresów do wcześniej prezentowanych. Teoretyczny model, w dużej mierze, odzwierciedla zatem rzeczywistość. Wysokość podatku będzie różnicą pomiędzy ceną płaconą przez kupujących¹⁵ a ceną otrzymywaną przez sprzedających.

$$P - P_S = t \quad (1)$$

gdzie:

P – cena płacona przez kupujących,
 P_S – cena otrzymywana przez sprzedających,
 t – wysokość podatku.

Cenę otrzymywaną przez sprzedających można wtedy zapisać jako:

$$P_S = P - t \quad (2)$$

¹⁵ Celowo nie umieszczono indeksu przy cenie płaconej przez kupujących, gdyż jest ona po prostu postrzegana jako „rynkowa”.

Na obydwie ceny wpływa podatek, przez co można zapisać, że są jego funkcją. Równowagę rynkową zapisze się wtedy jako¹⁶:

$$D(p(t)) = S(p(t) - t) \quad (3)$$

Chcąc zbadać wpływ zmiany opodatkowania na równowagę rynkową należy policzyć pochodną równania (3) względem podatku. Różniczkując, otrzymuje się:

$$\frac{dD}{dP} \frac{dP}{dt} = \frac{dS}{dP} \frac{d(p(t)-t)}{dt} \quad (4)$$

Po przekształceniach, otrzymuje się:

$$\frac{dD}{dP} \frac{dP}{dt} = \frac{dS}{dP} \frac{dP}{dt} - \frac{dS}{dP} \quad (5)$$

Mnożąc obustronnie równie (5) przez $\frac{dt}{dP}$, otrzymuje się:

$$\frac{dD}{dP} = \frac{dS}{dP} - \frac{dS}{dP} \frac{dt}{dP} \quad (6)$$

Przekształcając równie (6), aby uzyskać po lewej stronie $\frac{dP}{dt}$, otrzymuje się:

$$\frac{dP}{dt} = \frac{\frac{dS}{dP}}{\frac{dS}{dP} \frac{dD}{dP}} \quad (7)$$

Następnie mnożąc prawą stronę równania (7) przez $\frac{P}{Q}$, otrzymuje się:

$$\frac{dP}{dt} = \frac{\frac{dSP}{dPQ}}{\frac{dSP}{dPQ} \frac{dDP}{dPQ}} \quad (8)$$

Zapisane po prawej stronie równania (8) wielkości są elastycznościami podaży i popytu. Równanie (8) można również zapisać jako:

$$\frac{dP}{dt} = \frac{\varepsilon_S}{\varepsilon_S - \varepsilon_D} \quad (9)$$

gdzie:

ε_S – elastyczność podaży,

ε_D – elastyczność popytu.

Równanie (9) pozwala obliczyć, jak dużą część podatku płaca kupujący. Przy jego pomocy można również obliczyć, jak zmieni się cena danego produktu przy

¹⁶ Więcej szczegółów na temat rozkładu ciężaru opodatkowania oraz samego wyprowadzenia formuły można znaleźć w J. M. Perloff (2015).

wzroście podatku. W tym celu należy pomnożyć dwie strony przez dt . Zmiana ceny wyniesie, $dp = \frac{\varepsilon_S}{\varepsilon_S - \varepsilon_D}$, lub alternatywnie korzystając z różnic: $\Delta p = \frac{\varepsilon_S}{\varepsilon_S - \varepsilon_D} \Delta t$.

Wielkość podatku, jaką można obciążyć („przerzucić”) konsumentów, będzie rosła, im bardziej elastyczna jest podaż, a mniej elastyczny popyt (Marion, Muehlegger, 2010, s. 5). Przykładowo, podstawiając do wzoru (9) wartości elastyczności, $\varepsilon_S=1$ (elastyczna podaż) i $\varepsilon_D=0$ (doskonale nieelastyczny popyt) otrzymuje się wartość $dp/dt=1$. Oznacza to 100-u procentowe przerzucenie ciężaru opodatkowania na konsumentów. Warto również zauważyć, że jeśli elastyczność podaży będzie mieć jakąkolwiek wartość różną od zera ($\varepsilon_S > 0$), a popyt będzie doskonale nieelastyczny, podatkiem i tak w całości zostaną obciążeni konsumenci.

W literaturze przedmiotu prowadzi się analizy dotyczące ciężaru opodatkowania konsumentów na rynku paliw. J. Marion i E. Muehlegger, analizując rozkłady obciążeń dla oleju napędowego i benzyny 95 w USA, stwierdzają, że przeciętnie całość podatku jest „przerzucana” na konsumentów. Jest to możliwe, gdyż w niektórych przypadkach wykorzystuje się wzrost opodatkowania do podniesienia ceny powyżej wysokości podatku. Występują jednak wyjątki w danych regionach związane ze stopniem wykorzystania mocy rafineryjnych, czy pory roku w przypadku oleju napędowego. W przypadku benzyny nie ma to znaczenia (Tamże, s. 19). W literaturze przedmiotu można znaleźć również podobne analizy dla Europy. W badaniu dla Szwecji, Norwegii i Finlandii ciężar opodatkowania, jaki przypadał na konsumentów, był średnio mniejszy od 70 procent. Możliwości przerzucania opodatkowania zależały od takich czynników jak: poziom opodatkowania i poziom cen, wysokość dochodów czy możliwości korzystania z transportu publicznego (Harju, Kosonen, Laukkanen, Palanne, Saltee, 2018, s. 46). Jak zauważają autorzy, powyższe czynniki mogą wpływać na większą elastyczność popytu i odróżniać rynek amerykański od europejskiego. Interesujące badania na temat rozkładu ciężaru opodatkowania paliw przeprowadzono również dla Hiszpanii. Ze względu na lokalną specyfikę opodatkowania paliw (komponenty opodatkowania uzależnione od regionów) zaobserwowano mniejszą skalę przerzucania ciężaru podatku na konsumentów w obszarach przygranicznych. Wielkość ta szacowana była na 57 procent dla stacji przygranicznych i średnio 93–100 proc. dla pozostałych (Stolper, 2016, s. 22). Podobne konkluzje, analizując ceny oleju napędowego, formułują A. Iraizoz i J. M. Labeaga (2022, s. 18–19). Stwierdzają, że możliwość przerzucania ciężaru podatkowego jest asymetryczna względem granic. Stacje, które musiały płacić wyższe podatki niż ich konkurencja poza granicą regionu, przerzucały tylko 56 proc. ciężaru opodatkowania. W przypadku stacji z niższymi podatkami wielkość ta wyniosła 120 proc.

Warto również zwrócić uwagę, że niektóre zachowania rynkowe odbiegają od tradycyjnej teorii ekonomii dotyczącej rozkładu ciężaru opodatkowania. Warto tu zwrócić uwagę na odmienne reakcje konsumentów i sprzedawców na wzrost i spadek cen. Y. Benzarti, D. Carloni, J. Harju, T. Kosonen (2018), analizując reakcje podmiotów gospodarczych na zmiany wysokości podatku VAT, formułują kilka interesujących konkluzji¹⁷. W przeprowadzonym badaniu stwierdza się, że ceny reagują asymetrycznie na wzrost podatku VAT tj. wzrastają silniej niż wzrost podatku i maleją słabiej niż spadek podatku. Dzięki asymetrycznej reakcji rosną dochody i zyski firm. W szczególności dotyczy to firm, które przed zmianami operowały przy niskim poziomie marży. Zapoczątkowane zmiany mają kilkuletni charakter. Na zachowania konsumentów może mieć również wpływ informacja dotycząca zawartego w cenie produktu podatku. R. Chetty, A. Looney, K. Kroft (2008) badali, przy pomocy eksperymentu oraz rzeczywistych danych, reakcje zachowań konsumentów w przypadku prezentowania przy cenie informacji dotyczącej wysokości podatku oraz jej braku. W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzili, że publikowanie informacji odnośnie wysokości podatku zawartej w cenie produktu znacznie bardziej redukuje popyt w porównaniu do sytuacji, gdy brakuje takiej informacji. Oddziaływanie czynnika behawioralnego może zatem wpłynąć odmiennie na zachowania konsumentów niż wyjaśnia to klasyczna teoria ekonomii.

Podsumowanie:

- ▶ Podatki oraz opłaty od paliw stanowią bardzo istotne źródło dochodów budżetowych w Polsce.
- ▶ Regulacje unijne w pewnym stopniu harmonizują opodatkowanie paliw, pozostawiając jednocześnie dużo przestrzeni dla państw członkowskich do prowadzenia własnej polityki podatkowej w tym zakresie.
- ▶ W świetle klasycznej teorii ekonomii rozkład wysokości ciężaru opodatkowania nie zależy od tego, kto płaci podatek, ale od elastyczności podaży i popytu.
- ▶ W świetle badań, zdecydowana większość ciężaru opodatkowania paliw przerzucana jest na konsumentów. Wiele zależy jednak od lokalnej specyfiki podaży i popytu.
- ▶ Niektóre konkluzje wynikające z tradycyjnej teorii rozkładu obciążeń podatkowych są kwestionowane w badaniach naukowych. Jakkolwiek są one interesujące należy pamiętać, że dotyczą lokalnych rynków i ich specyfiki.

¹⁷ Pomimo iż ze względu na dużą zmienność cen wyklucza się w niektórych miejscach badania rynku paliw, formułowane wnioski i tak wydają się być interesujące.

2. Charakterystyka rynku paliwowego w Polsce

Z analiz rozkładu ciężaru obciążeń podatkowych wynikało, że elastyczność podaży i popytu wpływa na ich wielkość. Elastyczność natomiast zależy od struktury rynku, tj. jak jest on konkurencyjny. Struktura podaży i popytu będzie miała również znaczenie dla funkcjonowania rynku, a przez to na kształtowanie się cen. Poza tym efektywność poboru podatku może być uzależniona od miejsca jego poboru w sieci dystrybucji, przez co może wpływać na dochody podatkowe państwa (Kopczuk, Marion, Muehlegger, Slemrod, 2013, s. 22-23). Znajomość struktury rynku pozwala nie tylko na lepsze zrozumienie jego funkcjonowania, ale również na dostosowanie narzędzi polityki podatkowej do efektywnego poboru podatku.

2.1. Struktura popytu i podaży

Organizacją publikującą coroczne analizy dotyczące rynku paliw jest Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN). Powstała 8 grudnia 1995 roku jako organizacja pracodawców specjalizujących się w przemyśle i handlu naftowym. Jak można przeczytać na internetowych stronach organizacji¹⁸: *jest aktywnym uczestnikiem procesów legislacyjnych dotyczących regulacji branży w zakresie podatkowym, środowiskowym, bezpieczeństwa*

18 Por. <https://popihn.pl/o-nas/> (dostęp 4.09.2023).

energetycznego. Współpracuje też z administracją państwową w ramach zwalczania przestępczości gospodarczej w segmencie paliw i smarów. Poza tym, przez lata prowadzonej działalności jej eksperci opracowali kompleksowy system analityczno-statystyczny, dzięki któremu zbierane są dane o rynku paliw płynnych i olejów smarowych. Powstające co roku raporty w wielu przypadkach są istotnym źródłem wiedzy na temat funkcjonowania sektora. Wśród członków organizacji znaleźć można takie firmy jak: Amic Polska SP. z o.o., Anwim S.A., Aramco Fuels Poland SP. z o.o., BP Europa SE, Circle K Polska SP. z o.o., Fuchs Oil Corporation (PL), MOL Group, Orlen S.A., Pern S.A., Shell Polska SP. z o.o., Tanquid Polska SP. z o.o., TOTALENERGIES Marketing Polska SP. z o.o., Unimot S.A.

Ze względu na członków organizacji, w których rękach skupiona jest większość handlu hurtowego i detalicznego produktami naftowymi w Polsce, np. 57 proc. stacji paliw w roku 2022 należała do firm członkowskich POPIHN, wykorzystywanie ich danych do prowadzenia analiz jest właściwe. W szczególności dotyczy to danych dotyczących konsumpcji (strona popytowa). W innych źródłach np. publikowanych co roku raportach Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki brak jest informacji na ten temat. Przez krótki okres, tj. od stycznia 2021 do lutego 2022 roku Ministerstwo Klimatu publikowało statystyki rynku naftowego i paliwowego¹⁹ w postaci biuletynów *Monitorowanie bezpieczeństwa zaopatrzenia rynku w paliwa*. Publikowane w nich dane dotyczące zużycia krajowego oleju napędowego czy benzyn mogły służyć do odwzorowania strony popytowej. Brak dłuższego horyzontu czasowego danych ogranicza jednak ich analityczną użyteczność. Z informacji pozyskanych z Ministerstwa Klimatu można się jednak dowiedzieć, że dane znajdujące się w bazie Eurostatu, w zakładkach dotyczących statystyki energii, są tożsame z danymi posiadanymi przez Ministerstwo Klimatu i Środowiska. Dotyczy to również danych Agencji Rynku Energii S.A. (ARE)²⁰. Chcąc analizować popyt na paliwa w Polsce należy skupić się na danych POPIHN i Eurostat. Warto również zaznaczyć, że dane POPIHN dotyczące konsumpcji paliw opracowywane są na podstawie danych

19 Por. <https://www.gov.pl/web/klimat/statystyka-ryнку-naftowego-i-paliwowego> (dostęp 4.09.2023).

20 W odpowiedzi na zapytanie dotyczące danych statystycznych rynku naftowego i paliwowego otrzymano następującą odpowiedź z Ministerstwa Klimatu: „baza danych Eurostat w zakresie statystyki energii, jest zasilana danymi przez Agencję Rynku Energii S.A. w ramach badania statystycznego 1.44.03 „Specjalistyczne badanie statystyczne w zakresie paliw energii”, ustanawianego corocznie w ramach przyjmowanego przez Radę Ministrów Programu badań statystycznych statystyki publicznej. Źródłem tych danych są sprawozdania przedkładane do Agencji Rynku Energii S.A. przez działających na polskim rynku przedsiębiorców sektora paliwowego. Zarówno zbieranie danych, jak i ich późniejsze przekazywanie do międzynarodowych podmiotów, w tym Eurostatu, jest realizowane na zlecenie Ministerstwa Klimatu i Środowiska. Zatem dane znajdujące się w bazie Eurostatu, w zakładkach dotyczących statystyki energii, są tożsame z danymi posiadanymi przez Ministerstwo Klimatu i Środowiska.”

z Ministerstwa Finansów oraz danych własnych organizacji. Tabela 6 przedstawia powyższe dane za lata 2013-2022.

Tabela 6. Konsumpcja paliw w latach 2013-2022 w tys. m³

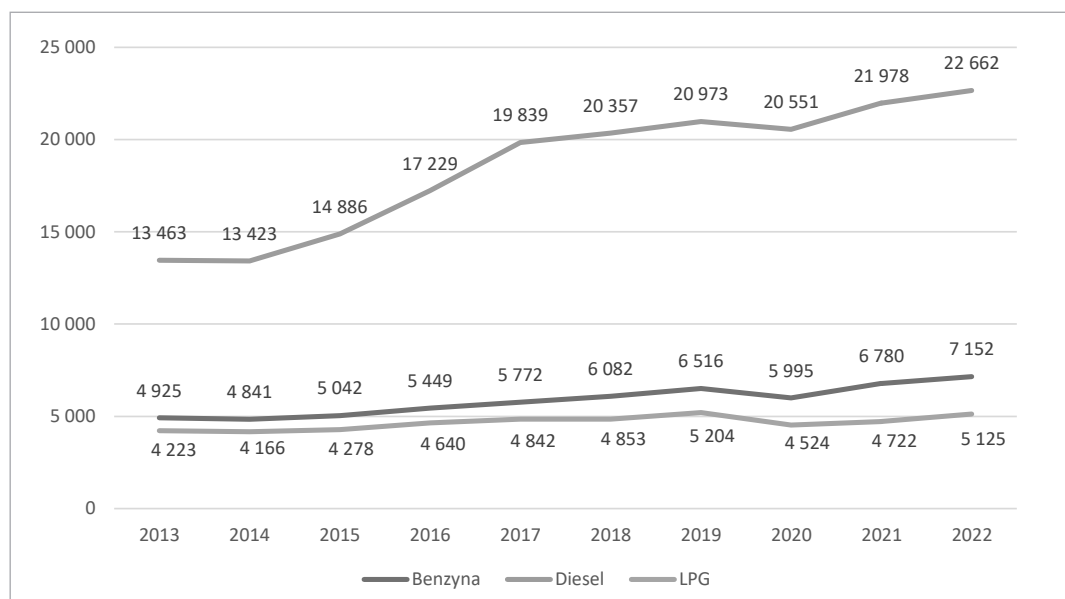
Lata / wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Benzyna	4 925	4 841	5 042	5 449	5 772	6 082	6 516	5 995	6 780	7 152
Diesel	13 463	13 423	14 886	17 229	19 839	20 357	20 973	20 551	21 978	22 662
LPG	4 223	4 166	4 278	4 640	4 842	4 853	5 204	4 524	4 722	5 125
Paliwo JET	676	781	789	877	1 071	1 279	1 358	575	720	1 235
Lekki olej opałowy	998	843	879	881	861	780	732	722	729	655
Ciężki olej opałowy	642	527	192	189	184	200	326	325	301	249

Źródło: POPIHN.

W analizach rynku paliwowego skupia się przede wszystkim na konsumpcji oleju napędowego, benzyny, gazu płynnego (LPG), paliwa typu JET, lekkiego oleju opałowego i ciężkiego oleju opałowego. Z punktu widzenia dochodów podatkowych pierwsze trzy rodzaje produktów są najistotniejsze. Po pierwsze, ze względu na wielkość ich konsumpcji, a po drugie na skalę opodatkowania, która jest znacznie wyższa niż pozostałych paliw ciekłych. Z tego względu dokładniejszej analizie poddane zostaną przede wszystkim olej napędowy, benzyna i gaz LPG. Pozostałe produkty będą szczegółowo analizowane w przypadkach, w których mają znaczenie dla uchylania się od opodatkowania. W szczególności chodzi tu o konsumpcję lekkich i ciężkich olejów opałowych, które po odbarwieniu mogą być wykorzystywane jako olej napędowy. Skala konsumpcji lekkiego oleju opałowego jest jednak relatywnie niska, gdyż stanowi około 1/35 konsumpcji diesla. W przypadku ciężkiego oleju opałowego wielkość ta jest jeszcze mniejsza i wynosi około 1/90.

Dane zawarte w tabeli 5 wskazują, że pandemia COVID-19 i związane z nią *lockdowny* w największym stopniu wpłynęły na konsumpcję paliwa JET (spadek o przeszło 57 proc. pomiędzy 2019 a 2020 rokiem). Była to globalna tendencja, gdyż na świecie odnotowano spadek konsumpcji rzędu 40 proc. Wynikał on z wprowadzania zakazów lotów oraz dużej niepewności co do możliwości odbicia przelotu przez turystów (zakażenie w dniu wylotu, kwarantanna po przylocie, bądź konieczność posiadania paszportu covidowego). Odnotowane spadki konsumpcji paliwa JET były dużo większe niż np. podczas kryzysu finansowego w 2008 (Rozkrut, 2023, s. 2). W 2022 roku konsumpcja paliwa JET prawie wróciła do poziomu sprzed pandemii.

Wykres 3. Konsumpcja oleju napędowego, benzyny oraz gazu LPG w Polsce w latach 2013-2022 w tys. m³



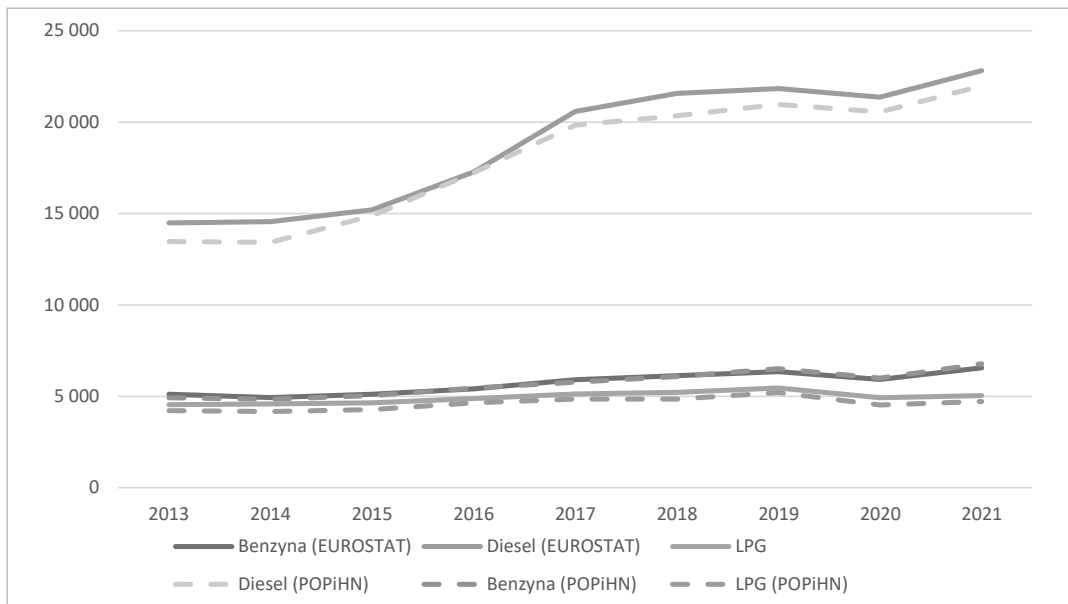
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych POPIHN.

Popyt na olej napędowy, benzynę oraz gaz płynny (LPG) w Polsce rósł od 2013 roku (por. wykres 3). Okresami, w których można było zaobserwować relatywnie niewielkie spadki była pandemia COVID-19 pomiędzy rokiem 2019 a 2020 oraz okres 2013 a 2014 (spadki tu jednak były bardzo niewielkie, bo nie przekraczały 2 proc.). Według analiz M. Rozkruta popyt na paliwa miał jednak tendencję wzrostową. W latach 2009-2021 rósł średniorocznie 4 proc. w przypadku oleju napędowego i 2 proc. dla benzyny. Wynikało to przede wszystkim ze wzrostu liczby pojazdów oraz dynamicznego wzrostu pracy przewozowej polskiego transportu drogowego. W tym samym czasie w całej UE odnotowano powolny spadek popytu (Tamże, s. 7). Okres pandemii COVID-19 (pomiędzy 2019 a 2020) spowodował spadek konsumpcji oleju napędowego o 2,0 proc., benzyny o 8,0 proc., a LPG o 13,1 proc. Niewielki spadek popytu na olej napędowy można tłumaczyć jego niższą elastycznością oraz większą zależnością od sytuacji w gospodarce niż od konsumpcji indywidualnej (np. związanej z turystyką). Pomimo *lockdownów*, sektor przemysłowy, transport towarowy czy produkcja rolna nadal pracowały, co wpłynęło na utrzymanie popytu na olej napędowy praktycznie nie zmienionym poziomie.

W przeciwieństwie do wielu państw UE, rok 2022 również nie przyniósł spadku popytu na paliwa w Polsce. Wybuch wojny w Ukrainie w lutym 2022 roku spowodował bardzo silne wzrosty cen paliw, co w wielu państwach ograniczyło

popyt na paliwa. Pomimo wzrostu cen paliw w Polsce popyt nadal rósł pomiędzy 2021 a 2022 rokiem. W przypadku oleju napędowego było to 3,1 proc., benzyny 5,5 proc. i LPG 8,5 proc. Wydaje się, że w tym przypadku znacznie miało zwiększenie liczby indywidualnych konsumentów (przyjęcie uchodźców z Ukrainy) oraz rozpędzona gospodarka, która mogła wpłynąć na wzrost popytu. Nie bez wpływu na popyt było również wprowadzenie tzw. tarczy antyinflacyjnej, dzięki której obniżono podatek akcyzowy oraz VAT na paliwa. Ograniczyło to wzrost cen detalicznych paliw.

Wykres 4. Konsumpcja paliw – porównanie danych POPIHN i Eurostat



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat i POPIHN.

Dane gromadzone przez POPIHN obejmują większość rynku paliw w Polsce. Nie wszystkie firmy z branży paliwowej należą jednak do organizacji, przez co część sprzedaży detalicznej może nie znajdować odzwierciedlenia w danych. Z tego względu porównano dane POPIHN i Eurostat²¹ (por. wykres 4). Dane Eurostat zawierają finalną konsumpcję wybranego paliwa, a w przypadku oleju napędowego i benzyny poszerzane są o zblendowane wielkości biodiesla i biobenzyny. Z porównania wynika, że dane Eurostat praktycznie pokrywają się z danymi POPIHN dla benzyny, a różnią się dla oleju napędowego i gazu płynnego (LPG). Różnice nie są jednak duże, gdyż nie przekraczają 10 proc. Różnice

²¹ Źródłowo dane Eurostat prezentowane są w tys. ton. Przekształcając je na m³ użyto następujących przeliczników gęstości produktów z jednostek masowych na objętościowe: dla oleju napędowego 0,833 Mg/m³, dla benzyny 0,745 Mg/m³ i dla gazu LPG 0,54 Mg/m³.

w oleju napędowym wydają się rezultatem uwzględnienia zblendowanego biodiesla w danych Eurostat²² i braku uwzględnienia sprzedaży detalicznej przez podmioty spoza organizacji w przypadku LPG (dane POPiHN).

Tabela 7. Struktura konsumpcji finalnej oleju napędowego (z uwzględnieniem biodiesla) w latach 2013-2021

Lata / wyszczególnienie	2021		2020		2019		2013	
	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.
Konsumpcja finalna w tym:	19007,8	100	17796,5	100	18195,2	100	12067,2	100
Produkcja przemysłowa w tym:	244,9	1,3	268	1,5	319,5	1,8	346,5	2,9
– Górnictwo i wydobywanie	83,2	0,4	76,2	0,4	82,8	0,5	61,0	0,5
– Budownictwo	50,6	0,3	50,8	0,3	44,4	0,2	34,1	0,3
– Inne	212,3	1,1	242,6	1,4	281,0	1,5	319,6	2,6
Transport w tym:	15955,1	83,9	14802,1	83,2	15177,3	83,4	9528,2	79,0
– Kolejowy	90,2	0,5	83,3	0,5	86,4	0,5	102,4	0,8
– Drogowy	15863,7	83,4	14717,8	82,7	15088,9	82,9	9421,7	78,1
Pozostałe w tym:	2807,8	14,8	2726,4	15,3	2698,4	14,8	2192,5	18,2
– Usługi publiczne i komercyjne	369,7	1,9	331,3	1,9	325,9	1,8	361,9	3,0
– Gospodarstwa domowe	100,6	0,6	67,8	0,4	66,8	0,4	82,7	0,7
– Rolnictwo i leśnictwo	2336,9	12,3	2327,3	13,1	2305,7	12,7	1747,8	14,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Eurostat.

Struktura popytu na olej napędowy uległa nieznacznym zmianom od 2013 roku (por. tabela 7). Wzrosła rola sektora transportu w konsumpcji oleju napędowego (wzrost z 79 proc. do 83,9 proc.). Inne sektory gospodarki zmniejszyły konsumpcję oleju napędowego, przykładowo sektor rolniczy i leśniczy zmniejszył udział z 14,5 proc. do 12,3 proc., a produkcja przemysłowa z 2,9 proc. do 1,3 proc. Warto zauważyć, że w sektorze produkcji przemysłowej znajduje się szereg branż, z których największe udziały w 2021 roku miały branże górnicza i wydobywcza oraz budownictwo. Sektory transportowy oraz rolniczy i leśniczy generowały 96,2 proc. popytu na olej napędowy w Polsce.

22 Po usunięciu wielkości zblendowanego biodiesla z danych Eurostat, różnice między danymi ulegają zmniejszeniu. Proces blendowania może być przeprowadzany nawet przez indywidualne podmioty, zatem mogą być one zainteresowane sprzedażą takiego paliwa.

Tabela 8. Struktura konsumpcji finalnej benzyny (z uwzględnieniem biobenzyny) w latach 2013-2021

Lata / wyszczególnienie	2021		2020		2019		2013	
	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.
Konsumpcja finalna w tym:	4885,31	100	4412,40	100	4731,03	100	3808,14	100
Produkcja przemysłowa w tym:	1,8	0,04	1,38	0,03	6,85	0,14	3,22	0,08
– Górnictwo i wydobywanie	0	0,00	0,01	0,00	0	0,00	0	0,00
– Budownictwo	0,7	0,01	0,43	0,01	1,89	0,04	1,07	0,03
– Inne	2,5	0,05	1,78	0,04	8,74	0,18	4,29	0,11
Transport w tym:	4882,01	99,93	4409,93	99,94	4723,02	99,83	3803,84	99,89
– Kolejowy	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
– Drogowy	4882,01	99,93	4409,93	99,94	4723,02	99,83	3803,84	99,89
Pozostałe w tym:	1,50	0,03	1,09	0,02	1,16	0,02	1,07	0,03
– Usługi publiczne i komercyjne	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
– Gospodarstwa domowe	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
– Rolnictwo i leśnictwo	1,50	0,03	1,09	0,02	1,16	0,02	1,07	0,03

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Eurostat.

Popyt na benzynę w Polsce generowany jest prawie w 100 proc. przez sektor transportowy w transporcie drogowym (por. tabela 8). Bardzo niewielkie wielkości konsumpcji benzyny można zaobserwować w takich sektorach jak: budownictwo oraz rolnictwo i leśnictwo. Struktura konsumpcji praktycznie nie uległa zmianie od 2013 roku.

Tabela 9. Struktura konsumpcji finalnej LPG w latach 2013-2021

Lata / wyszczególnienie	2021		2020		2019		2013	
	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.
Konsumpcja finalna w tym:	2725,5	100	2659,2	100	2946,4	100	2452,3	100
Produkcja przemysłowa w tym:	94,1	3,5	80,6	3,03	84,2	2,86	62,6	2,55
– Produkcja urządzeń	11,4	0,4	9,6	0,36	10,3	0,35	9,9	0,40
– Spożywczy	27,3	1,0	24,9	0,94	24,0	0,81	19,8	0,81
– Inne	110	4,0	95,9	3,61	97,9	3,32	72,5	2,96
Transport w tym:	1994,1	73,2	1906,2	71,68	2125,9	72,16	1750,2	71,37
– Kolejowy	0	0,0	0	0,00%	0	0,00	0	0,00
– Drogowy	1994,1	73,2	1906,2	71,68	2125,9	72,16	1750,2	71,37

Lata / wyszczególnienie	2021		2020		2019		2013	
	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.	w tys. ton	w proc.
Pozostałe w tym:	637,2	23,4	672,4	25,29	736,2	24,99	639,4	26,08
– Usługi publiczne i komercyjne	51,6	1,9	54,9	2,07	82,5	2,80	68,1	2,78
– Gospodarstwa domowe	521,9	19,1	549,3	20,66	582,3	19,76	516,4	21,06
– Rolnictwo i leśnictwo	63,7	2,3	68,1	2,56	71,4	2,42	54,9	2,24

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Eurostat.

Popyt na gaz płynny (LPG) również generowany jest głównie w sektorze transportowym (73,2 proc. w 2021 roku) (por. tabela 9), a drugim co do wielkości jest sektor gospodarstw domowych (19,1 proc. w 2021 roku). W sektorze przemysłowym największe ilości gazu zużywa branża spożywcza. Na przestrzeni lat 2013-2021 widać spadek zużycia gazu LPG w sektorze usług publicznych i komercyjnych (spadek z 2,87 proc. w 2013 roku do 1,9 proc. w 2021).

Tabela 10. Produkcja, import i eksport paliw w latach 2013-2022 w tys. m³

Lata / wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Benzyna										
Produkcja	5 419	5 178	5 609	5 645	5 605	6 007	6 196	5 671	5 699	5 856
Import	597	643	533	472	632	652	723	655	1 443	1 691
Eksport	1 180	913	1 036	683	300	499	335	287	70	116
Diesel										
Produkcja	13 110	12 796	14 367	13 958	14 248	15 342	15 972	16 848	17 630	18 517
Import	1 065	1 457	2 318	4 519	6 549	5 898	5 616	5 284	6 979	7 330
Eksport	698	979	1 729	1 037	109	18	34	487	277	1 176
LPG										
Produkcja	627	643	612	718	650	758	824	898	846	780
Import	3 691	3 630	3 651	3 914	4 132	3 965	4 188	3 770	3 971	4 569
Eksport	88	69	33	47	0	0	0	137	92	60
Paliwo JET										
Produkcja	1 079	1 423	1 345	1 451	1 376	1 640	1 659	738	912	1 426
Import	89	77	65	47	4	46	35	0	3	-
Eksport	466	686	603	651	304	397	319	194	188	178
Lekki olej opałowy										
Produkcja	957	703	543	629	749	656	607	660	718	639
Import	68	39	178	132	109	103	110	52	23	1
Eksport	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Ciężki olej opałowy										
Produkcja	3 151	3 378	3 068	2 714	2 760	2 959	2 473	1 496	1 374	1 253
Import	78	80	15	78	49	63	168	145	133	152
Eksport	2 550	2 925	2 821	2 575	2 585	2 851	2 346	1 290	1 223	1 112

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych POPIHN.

Podaż paliw w gospodarce ma dwa źródła: pierwsze to produkcja²³, a drugie import pomniejszony o eksport. Jeśli różnica pomiędzy importem i eksportem jest dodatnia, oznacza to, że niemożliwe jest zaspokojenie wewnętrznego popytu przez produkcję krajową. Taka sytuacja występuje w Polsce przede wszystkim dla oleju napędowego, LPG i lekkiego oleju opałowego. Bez importu tych paliw, na rynku wewnętrznym, pojawiłyby się znaczne niedobory (por. tabela 10). W przypadku benzyny eksport przewyższał import do 2016 roku. Od 2017 roku sytuacja uległa zmianie i również konsumpcja wewnętrzna benzyny musiała być zasilana importem. Podaż paliwa typu JET oraz ciężkiego oleju opałowego jest całkowicie zaspokajana przez produkcję krajową.

Tabela 11. Zmiana wielkości produkcji, importu i eksportu paliw w latach 2013-2022 w proc.

Lata / wyszczególnienie	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
Benzyna									
Produkcja	-4,4	8,3	0,6	-0,7	7,2	3,1	-8,5	0,5	2,8
Import	7,7	-17,1	-11,4	33,9	3,2	10,9	-9,4	120,3	17,2
Eksport	-22,6	13,5	-34,1	-56,1	66,3	-32,9	-14,3	-75,6	65,7
Diesel									
Produkcja	-2,4	12,3	-2,8	2,1	7,7	4,1	5,5	4,6	5,0
Import	36,8	59,1	95,0	44,9	-9,9	-4,8	-5,9	32,1	5,0
Eksport	40,3	76,6	-40,0	-89,5	-83,5	88,9	1332,4	-43,1	324,5
LPG									
Produkcja	2,6	-4,8	17,3	-9,5	16,6	8,7	9,0	-5,8	-7,8
Import	-1,7	0,6	7,2	5,6	-4,0	5,6	-10,0	5,3	15,1
Eksport	-21,6	-52,2	42,4	-100,0	-	-	-	-32,8	-34,8
Paliwo JET									
Produkcja	31,9	-5,5	7,9	-5,2	19,2	1,2	-55,5	23,6	56,4
Import	-13,5	-15,6	-27,7	-91,5	1050,0	-23,9	-100,0	-	-
Eksport	47,2	-12,1	8,0	-53,3	30,6	-19,6	-39,2	-3,1	-5,3

23 Produkcja jest w tym przypadku rozumiana jako suma produkcji rafineryjnej oraz procesu blendowania paliwa. Tak szerokie ujęcie procesu produkcyjnego powoduje pewne problemy, które zostaną szerzej omówione w rozdziale 3 i 5.

Lata / wyszczególnienie	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
Lekki olej opałowy									
Produkcja	-26,5	-22,8	15,8	19,1	-12,4	-7,5	8,7	8,8	-11,0
Import	-42,6	356,4	-25,8	-17,4	-5,5	6,8	-52,7	-55,8	-95,7
Eksport	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ciężki olej opałowy									
Produkcja	7,2	-9,2	-11,5	1,7	7,2	-16,4	-39,5	-8,2	-8,8
Import	2,6	-81,3	420,0	-37,2	28,6	166,7	-13,7	-8,3	14,3
Eksport	14,7	-3,6	-8,7	0,4	10,3	-17,7	-45,0	-5,2	-9,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych POPIHN.

W latach 2013-2022 produkcja, import i eksport paliw podlegały znacznym wahaniom (por. tabela 11). Zwłaszcza widać to w wielkościach importu i eksportu. Produkcja (poza okresem pandemii COVID-19) ulegała relatywnie niewielkim zmianom. Import i eksport stanowią swoisty „element uzupełniający”, przez co w sposób naturalny będą wykazywały większą zmienność.

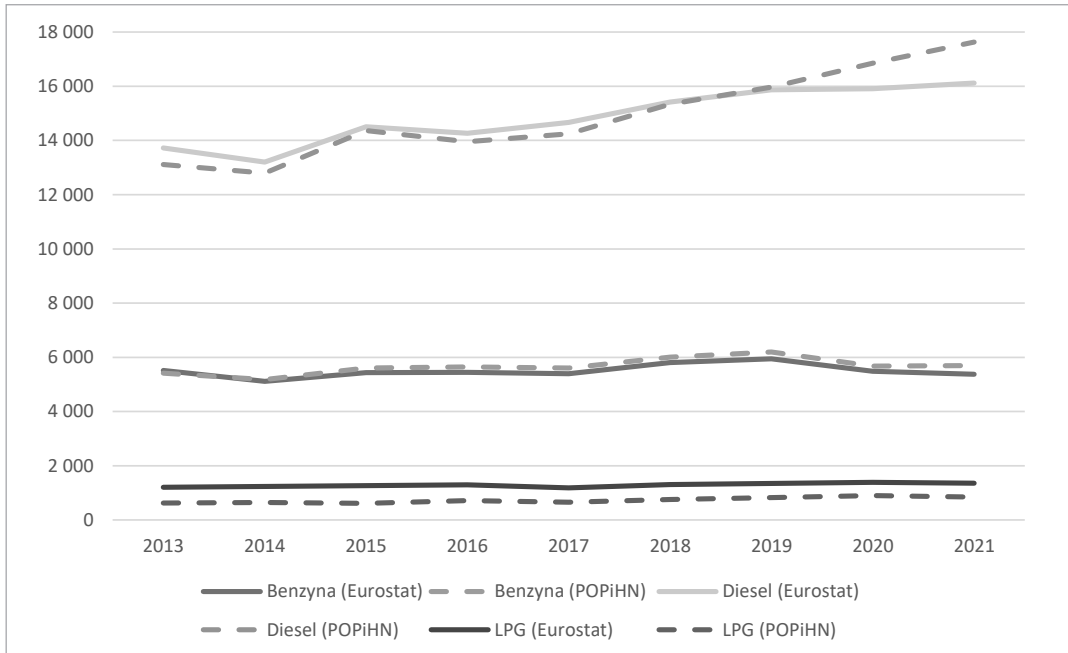
Tabela 12. Produkcja, import i eksport paliw wg Eurostat w latach 2013-2021 w tys. m³

Lata / wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Benzyna									
Produkcja	5 520	5 113	5 430	5 441	5 399	5 801	5 944	5 489	5 372
Import	597	523	500	476	650	633	570	496	1 138
Eksport	1 258	947	1 050	702	304	506	340	292	71
Diesel									
Produkcja	13 724	13 203	14 509	14 261	14 666	15 413	15 868	15 910	16 119
Import	1 169	1 800	2 537	4 608	6 416	5 923	5 599	5 304	6 730
Eksport	755	1 202	2 207	1 339	231	45	72	400	118
LPG									
Produkcja	1 202	1 233	1 266	1 300	1 183	1 300	1 341	1 387	1 352
Import	4 177	4 134	4 140	4 468	5 063	5 214	5 316	4 364	4 659
Eksport	612	458	439	527	912	1 110	975	722	729
Paliwo JET									
Produkcja	881	1 161	1 097	1 187	1 119	1 341	1 357	604	745
Import	54	28	47	23	3	32	24	0	3
Eksport	376	546	476	526	246	323	259	158	154
Olej opałowy									
Produkcja	3 937	4 227	4 470	4 169	3 969	4 281	3 678	2 375	2 239
Import	72	83	2	54	44	57	19	36	35
Eksport	2 994	3 342	3 169	2 904	2 855	3 272	2 696	1 316	1 150

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Eurostat.

Tabela 12 przedstawia wielkości produkcji, importu i eksportu²⁴ dla wybranych paliw w Polsce w latach 2013-2021. Wielkość produkcji obliczana jest jako suma produkcji rafineryjnej i przemysłu petrochemicznego oraz procesu blendowania biopaliw (dotyczy to wyłącznie biobenzyny i biodiesla).

Wykres 5. Produkcja paliw – porównanie danych POPIHN i Eurostat



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat i POPIHN.

Podobnie jak w przypadku konsumpcji porównano dane Eurostat i POPIHN. Dane zawarte w tabelach 10 i 12 wskazują na różnice w wielkościach produkcji dla statystyk Eurostat i POPIHN. Największe różnice występują dla danych dotyczących gazu płynnego (LPG) oraz oleju napędowego w latach 2020-2021 (por. wykres 5). W przypadku produkcji benzyny różnice są nieznaczne.

Tabela 13. Procentowe różnice w danych Eurostat i POPIHN z tabel 10 i 12 dla benzyny, oleju napędowego i gazu LPG

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Benzyna									
Produkcja	-2%	1%	3%	4%	4%	4%	4%	3%	6%
Import	0%	23%	7%	-1%	-3%	3%	27%	32%	27%
Eksport	-6%	-4%	-1%	-3%	-1%	-1%	-1%	-2%	-2%

²⁴ Źródłowo dane Eurostat prezentowane są w tys. ton. Przekształcając je na m³ użyto następujących przeliczników gęstości produktów z jednostek masowych na objętościowe: dla oleju napędowego 0,833 Mg/m³, dla benzyny 0,745 Mg/m³ i dla gazu LPG 0,54 Mg/m³.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Diesel									
Produkcja	-4%	-3%	-1%	-2%	-3%	0%	1%	6%	9%
Import	-9%	-19%	-9%	-2%	2%	0%	0%	0%	4%
Eksport	-8%	-19%	-22%	-23%	-53%	-60%	-53%	22%	134%
LPG									
Produkcja	-48%	-48%	-52%	-45%	-45%	-42%	-39%	-35%	-37%
Import	-12%	-12%	-12%	-12%	-18%	-24%	-21%	-14%	-15%
Eksport	-86%	-85%	-92%	-91%	-100%	-100%	-100%	-81%	-87%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat i POPIHN.

Tabela 13 zawiera procentowe odchylenia pomiędzy wartościami danych z tabel 10 i 12 dla produkcji, importu i eksportu, przyjmując dane Eurostat jako bazowe. Potwierdza ona największą rozbieżność w danych dla LPG. Poza tym warto zwrócić uwagę na pojawiające się znaczne różnice w wielkościach importu i eksportu. Ze względu na przyjętą strukturę monografii, szczegółowe wyjaśnienie różnic w danych będzie omówione w rozdziale 5 dotyczącym szacunków luki podatkowej.

2.2. Charakterystyka monopolistycznej struktury produkcji i oligopolistycznego rynku sprzedaży paliw

Struktura rynku oddziałuje na sposób kształtowania się ceny. W przypadku rynku wolnokonkurencyjnego żaden z podmiotów nie ma wpływu na jej wysokość, gdyż cena kształtowana jest przez podaż i popyt. Występowanie rynków o strukturze wolnokonkurencyjnej jest jednak rzadkie i możliwe wyłącznie lokalnie. Podobnie jest w przypadku rynku wolnokonkurencyjnego – występowanie monopolu również jest rzadkie i możliwe wyłącznie lokalnie. Najczęściej obserwowanymi strukturami rynku są oligopol i konkurencja monopolistyczna. Teoria ekonomii dostarcza szeregu modeli dla tych struktur rynku.

Wśród ekonomistów panuje konsensus, że oligopolistyczna struktura najbardziej odzwierciedla realia rynku paliwowego²⁵. Zaczynając od wydobycia ropy naftowej, funkcjonujący na tym rynku oligopol przyjmuje formę kartelu (państwa OPEC z bardzo znaczącą rolą Arabii Saudyjskiej), który ma możliwość kształtowania jej ceny na świecie. Według E. Milevej i N. Siegfrieda rynek funkcjonuje w następujący sposób: producenci o wysokich kosztach sprzedają

25 Możliwe są odstępstwa na lokalnych rynkach, zarówno w stronę wolnokonkurencyjną, jak i monopolu.

tyłe, ile mogą wyprodukować, podczas gdy producenci o niskich kosztach zaspokajają pozostałą część popytu po aktualnych cenach. Co więcej, w przeprowadzanych badaniach ekonometrycznych, Arabia Saudyjska jako producent potwierdza asymetryczne zachowania, gdyż ogranicza wydobycie ropy naftowej w przypadku negatywnych szoków popytowych i nie zwiększa produkcji w przypadku pozytywnych, aby utrzymać stabilne ceny (Mileva, Siegfried, 2007, s. 9). Asymetryczne dostosowania cenowe na rynku rafineryjnym oraz na innych poziomach dystrybucji paliw znajdują również potwierdzenie w większości przypadków w Polsce. Ceny paliw rosną szybciej, gdy rośnie cena surowca i wolniej, gdy jego cena spada (Leszkiewicz-Kędzior, 2014, s. 85-86). Podobne wnioski formułuje R. Socha, jednak dotyczą one głównie oleju napędowego i gazu LPG, a nie benzyny (Socha, 2014, s. 155-157).

Utrzymywanie cen ropy naftowej na danym poziomie musi i będzie wpływać na koszty wyrobów ropopochodnych. Podstawowymi determinantami cen paliw dla państw takich jak Polska będą zatem ceny ropy naftowej i kurs walutowy²⁶. Produkcja krajowa paliw ciekłych nie jest wystarczająca, aby zabezpieczyć coroczny poziom ich konsumpcji (por. tabela 6 i 10). Można przyjąć, że około 1/3 wielkości konsumpcji musi być importowana²⁷. Produkcja krajowa Urzędu Regulacji Energetyki (URE) w 2022 roku była prowadzona w dwóch rafineriach: *Produkcja paliw ciekłych w procesie przerobu ropy naftowej w 2022 r., podobnie jak w latach ubiegłych, prowadzona była głównie w rafinerii należącej do Polskiego Koncernu Naftowego ORLEN S.A. oraz w rafinerii procesingowej w Gdańsku należącej do Rafinerii Gdańskiej Sp. z o.o.*²⁸. Sprzedaż paliw odbywa się na dwóch poziomach: hurtowym i detalicznym. Charakteryzując rynek hurtowy w 2022 roku, URE zauważa: *Obrót hurtowy paliwami ciekłymi, podobnie jak w latach poprzednich, opierał się na usługach przedsiębiorców, którzy kupowali paliwa wytworzone w kraju lub za granicą i następnie odsprzedawali je kolejnym pośrednikom. Modelem najczęściej występującym na rynku hurtowym jest udział co najmniej dwóch przedsiębiorców (pośredników), zanim paliwo ciekłe trafi do odbiorcy końcowego. Taki model sprzyja powstawaniu nadużyć w handlu paliwami. Niczym nadzwyczajnym jest sprzedaż jednej partii paliwa nawet pięciu pośrednikom, zanim trafi do klienta końcowego*²⁹. Występująca duża liczba pośredników będzie oznaczać, że zyski muszą pochodzić z ilości sprzedawanego

26 Oczywiście potrzeba dużej ilości nakładów na budowę odpowiedniej infrastruktury dla przerobu, magazynowania i transportu ropy naftowej, jednak koszt krańcowy produkcji paliw to przede wszystkim cena ropy naftowej i kurs walutowy.

27 Wielkości te będą się różnić dla diesla, benzyny i gazu LPG.

28 <https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-ciekle/charakterystyka-rynku/11091,2022.html> (dostęp 19.09.2023).

29 *Ibidem*.

paliwa przy niewielkich marżach. Pojawiający się tu efekt skali powinien jednak wpływać na ilość podmiotów na rynku. Wydaje się, że niemożliwym jest dłuższe funkcjonowanie rynku przy dużej liczbie podmiotów oraz jednoczesnej dużej skali sprzedaży każdego z nich. Problem ten jest istotny i jest szerzej omówiony w rozdziale 3.3. dotyczącym metod uchylania się od opodatkowania.

Z charakterystyki obrotu hurtowego URE w 2022 roku może wynikać, że rynek hurtowy jest mocno konkurencyjny. Nie koresponduje to jednak z charakterystyką rynku prezentowaną przez URE w roku 2013. W sprawozdaniu z działalności Prezesa URE za rok 2012 można było przeczytać: *Hurtowa sprzedaż paliw jest prowadzona w około 75% przez Polski Koncern Naftowy ORLEN SA i Grupę Lotos SA, którzy to przedsiębiorcy są również głównymi producentami paliw i jako jedyni na terenie kraju produkują paliwa ciekłe z ropy naftowej*³⁰ (URE, 2013, s.119). Od roku 2013 struktura rynku nie ulegała zasadniczym zmianom, do czasu fuzji Orlenu i Lotosu w 2022 roku. Potwierdzenie takiego stanu rzeczy można znaleźć w uwagach Komisji Europejskiej do procesu łączenia obu firm. W świetle raportu WEI (Warsaw Enterprise Institute) na polskim rynku hurtowym przed fuzją można było wyróżnić cztery rodzaje dostawców paliw:

- Orlen i Lotos (sprzedający produkty ze swoich rafinerii lub częściowo – importowane),
- niezależni importerzy paliw (kupujący paliwa za granicą w celu ich odsprzedaży),
- międzynarodowe koncerny, których działalność koncentruje się na sprzedaży detalicznej paliw przy niewielkiej działalności hurtowej,
- hurtownie, które nie importują paliwa, ale kupują je od stron i odsprzedają na rynku.

W trakcie postępowania przed Komisją Europejską mniejsze podmioty informowały o utrudnieniach w prowadzeniu działalności hurtowej. Polegały one przede wszystkim na ograniczonym dostępie lub nieprzejrzystych zasadach dostępu do magazynów Orlenu, Lotosu i PERN oraz niewystarczającej infrastruktury i dostępie do biokomponentów, których mieszanie jest prawnie wymagane. W efekcie mniejsze podmioty zmuszane były do zakupu paliw od dwóch największych dostawców. Podsumowując charakterystykę polskiego hurtowego rynku paliw, w raporcie WEI stwierdza się, że przeważa na nim model, w którym inni hurtownicy kupują paliwo z magazynów należących do Orlenu

30 Informacje dostępne na stronach: <https://www.ure.gov.pl/pl/urząd/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/publikacje/biuletyn-urzedu-regula/5185,Biuletyn-Urzedu-Regulacji-Energetyki-2013.html> oraz <https://www.ure.gov.pl/pl/urząd/informacje-ogolne/aktualnosci/4586,Paliwa-ciekle-produkcja-sprzedaz-jakosc.html> (dostęp 19.09.2023).

lub Lotosu – wyprodukowanych w ich rafineriach lub importowanych – a następnie sprzedają je w swoich sieciach detalicznych. Bezpośredniego importu z rafinerii dokonują jedynie Shell, Total i to wyłącznie w obszarze przygranicznym z Niemcami, zaś BP importuje niewielkie ilości paliwa drogą morską (Warsaw Enterprise Institute, 2021, s. 11-12).

Według analityków po przeprowadzonej fuzji Orlen posiada około 85 procent rynku hurtowego sprzedaży paliw w Polsce³¹. W prezentacji Grupy Orlen z lutego 2023 roku można natomiast znaleźć informację o 65-procentowym udziale koncernu w runku rafineryjnym w Polsce³². Ze względu na fakt, że praktycznie cała produkcja rafineryjna sprzedawana jest na rynku wewnętrznym, udział Orlenu w rynku hurtowym sprzedaży paliw nie może być znacznie niższy niż udział w rynku produkcji rafineryjnej. Z tego choćby względu rynek sprzedaży hurtowej w Polsce należy uznać za oligopolistyczny, z tendencją do monopolizacji³³. Przedsiębiorstwem dominującym jest Orlen. Względna konkurencja może występować lokalnie, w przypadku działalności niezależnych importerów.

Obrót detaliczny paliwami odbywa się co do zasady na stacjach paliw, jednak są też od tego wyjątki. Możliwa jest sprzedaż paliw przy wykorzystaniu stacji zakładowych, dostaw kontenerowych oraz po prostu sprzedaż paliw poza stacjami³⁴. Dane dotyczące własności stacji paliw przedstawiają wykresy 6 i 7.

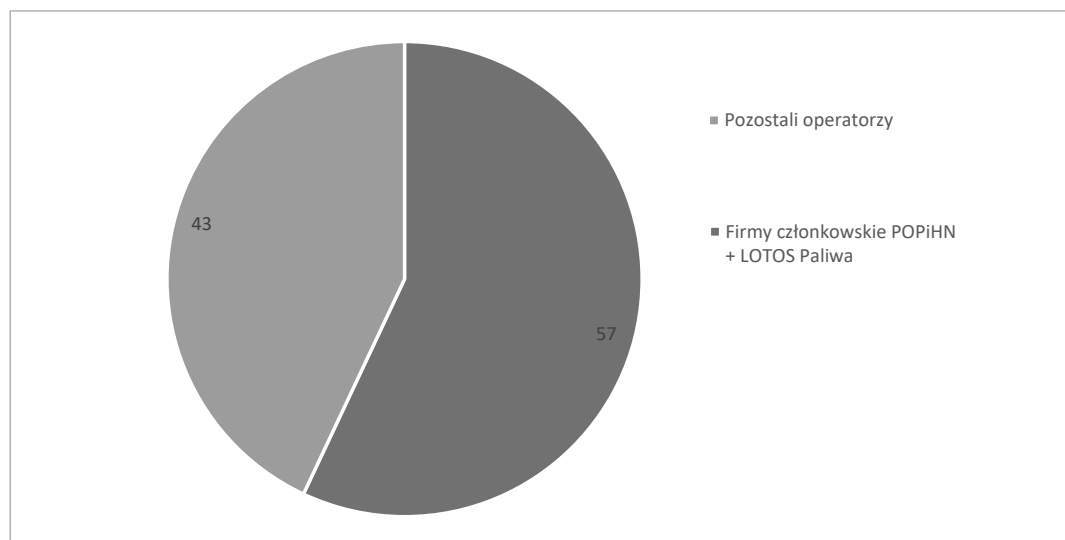
31 <https://mises.pl/artukul/jasinski-wyzsze-ceny-paliw-to-efekt-monopolu-orlenu> (dostęp 19.09.2023).

32 https://www.orlen.pl/content/dam/internet/orlen/pl/pl/relacje-inwestorskie/o-spo%C5%82ce/company-overview/Company_overview_PL_2023_luty_short_www.pdf.coredownload.pdf (dostęp 19.09.2023).

33 Proces ten będzie się potęgował wraz z procesami konsolidacyjnymi, które obserwuje się na rynku.

34 URE nie podaje informacji na temat wielkości takiej sprzedaży. Ze względu na jej wyjątkowość wydaje się, że skala nie powinna być istotna.

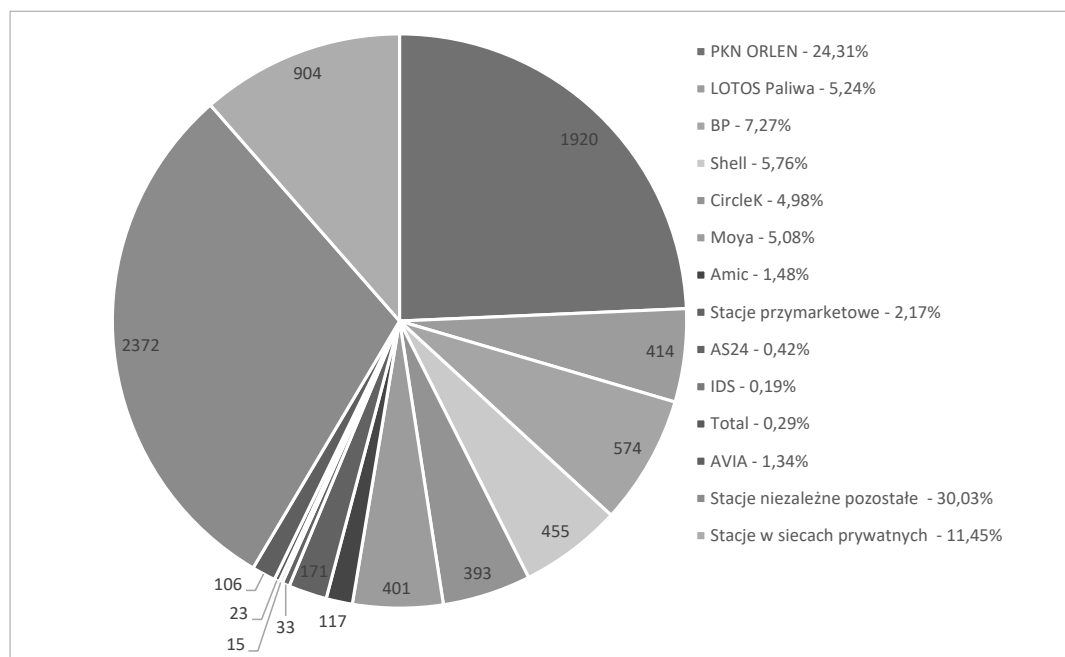
Wykres 6. Rynek stacji paliw w Polsce wg przynależności do organizacji w 2022 roku w proc.



Źródło: Dane POPIHN.

Na koniec 2022 roku w Polsce 57 procent stacji paliw było zrzeszonych w POPIHN. Stacje Lotos Paliwa zostaną przejęte przez węgierski MOL i najpewniej będą również należeć do organizacji. Niezależni operatorzy posiadali mniej niż połowę stacji paliw.

Wykres 7. Rynek stacji paliw w Polsce w 2022 roku



Źródło: Dane POPIHN.

Na koniec 2022 roku największy udział w rynku stacji paliw, liczony jako ilość posiadanych stacji w stosunku do ogółu, miał PKN Orlen. Pięciu największych operatorów posiadało 47,66 procent stacji. Doliczając szóstego gracza, tj. CircleK będzie to stanowić 52,64 procent (por. wykres 7). Sześciu największych operatorów posiadało zatem na koniec 2022 roku przeszło połowę stacji paliw w Polsce. Udział posiadanych punktów sprzedaży nie odzwierciedla dobrze udziału w rynku danych firm, liczony wielkością sprzedaży. Niestety brak jest takich danych dla ogółu firm. Można jednak przypuszczać, że najwięksi gracze mogą sprzedawać znacznie więcej niż mniej istotne podmioty. Przykładowo Orlen, w prezentacji dotyczącej relacji inwestorskich, podaje, że na 31.12.2022 posiadał 34-procentowy udział w rynku detalicznym³⁵, natomiast Lotos w 2005 roku chwalił się, że zwiększa udział w rynku detalicznym do 7,5 procent³⁶. Wynika z tego, że w przypadku Orleu posiadanie około 25 procent stacji daje 34-procentowy udział w rynku. W przypadku Lotosu przeszło 5-procentowy udział w liczbie stacji również przekładał się na wyższy udział w rynku (przynajmniej 7,5 proc.).

Określając strukturę rynku często posługuje się wskaźnikiem koncentracji. Przyjmuje się, że jeśli pięć największych firm posiada przynajmniej 60 procent rynku mamy do czynienia z oligopolem³⁷. Przedstawione dane dotyczące udziałów liczby stacji paliw w stacjach ogółem nie odzwierciedlają udziałów w rynku danych firm. Przyjmując jednak, że, podobnie jak Orlen czy Lotos, każdy z największych graczy ma wyższy udział w rynku niż wielkość posiadanych stacji paliw, można stwierdzić, że detaliczny rynek sprzedaży paliw ma strukturę oligopolu.

Modelem dobrze opisującym zachowanie sprzedawców detalicznych na rynku paliw jest model oligopolu Sweezy'ego. Zakłada on, że na rynku jest kilka firm obsługujących dużą liczbę konsumentów; sprzedawany produkt jest zróżnicowany³⁸; każda z firm wierzy, że konkurent obniży cenę w reakcji na jej obniżkę, ale nie podniesie ceny w reakcji na podniesienie ceny; istnieją bariery wejścia na rynek (Baye, Prince, 2014, s. 328-330). Efektem tego jest względna sztywność ceny (ang. *price rigidity*). Niepotrzebna jest tutaj zmowa cenowa, gdyż firmy nie mają motywacji, aby konkurować ceną (prowadzić wojnę cenową). W pewnym przedziale kosztów krańcowych cena pozostaje niezmienna, przez co zmiana kosztów nie ma wpływu na cenę.

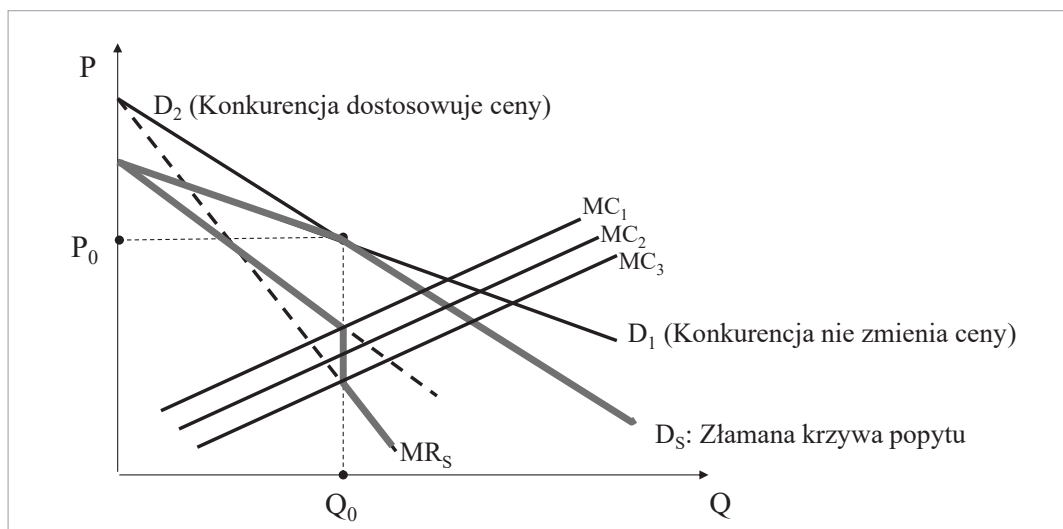
35 https://www.orken.pl/content/dam/internet/orken/pl/pl/relacje-inwestorskie/o-spo%C5%82ce/company-overview/Company_overview_PL_2023_luty_short_www.pdf.coredownload.pdf (dostęp 19.09.2023).

36 https://www.lotos.pl/322/p,174,n,2462/centrum_prasowe/archiwum_aktualnosci/lotos_zwiekszy_udzial_w_ryнку_detalicznym (dostęp 25.09.2023)

37 <https://www.investopedia.com/terms/c/concentrationratio.asp> (dostęp 20.09.2023).

38 Założenie to jest spełnione, gdyż każda z firm próbuje odróżnić swoje paliwa od konkurencji, np. Orlen ma paliwa Efecta, CircleK Miles, BP Ultimate itd.

Rysunek 5. Model oligopolu Sweezy'ego



Źródło: opracowanie własne na podstawie M. R. Baye, J. T. Prince, 2014, s. 329.

Cechą charakterystyczną modelu Sweezy'ego jest złamana krzywa popytu D_s . Tworzą ją dwie krzywe popytu D_1 i D_2 , które pokazują różne zachowania konkurencji (por. rysunek 5). Krzywa D_1 jest bardziej elastyczna, gdyż jeśli firma podniesie cenę, a konkurencja tego nie zrobi, firma zaobserwuje dużą zmianę popytu. Klienci będą kupować produkty konkurencji, gdyż one posiadają niższą cenę. Krzywa D_2 jest mniej elastyczna, gdyż jeśli firma obniża cenę, podobnie zrobi konkurencja, nie chcąc stracić klientów. W efekcie reakcja popytu na obniżkę ceny jest niewielka. Efektem złamanej krzywej popytu jest złamanie krzywej MR_s , która posiada pionowy odcinek. Zmiana kosztów krańcowych, w przedziale od MC_1 do MC_3 nie ma wpływu na cenę, gdyż dla wielkości Q_0 cena zawsze wynosi P_0 . Jest to opisywany powyżej efekt względnej sztywności ceny.

Tego typu sytuacje często obserwuje się na rynku detalicznej sprzedaży paliw. Pomimo spadających notowań ropy naftowej na giełdzie, ceny na stacjach benzynowych nie ulegają zmianie. Ceny ropy naftowej wpływają na koszty krańcowe, które jeśli nawet spadną z MC_1 do MC_3 nie wpłyną na oferowaną cenę przez sprzedawcę. Motywacją do obniżki ceny są zachowania konkurencji, gdyż wtedy należy się do nich dostosować (Baye, Prince, 2014, s. 352-353). W przypadku występowania na rynku lidera, pozostali gracze będą się dostosowywać do jego strategii. Zachowania zatem pozostają bardziej strategiczne niż rynkowe. Przykładowo, w rzeczywistości gospodarczej firmy starają się unikać obniżek cen, przez co

stosują różnego rodzaju promocje czy programy lojalnościowe³⁹. W przypadku wzrostu cen surowca oraz kosztów szybko podnoszą ceny. W rezultacie obserwuje się wcześniej opisywane zjawisko asymetrycznych dostosowań cenowych.

2.3. Kontrola rynku paliwowego w Polsce, instytucje nadzorujące – dublowanie kompetencji

Nadzór na rynku paliwowym w Polsce prowadzi szereg instytucji, przy czym każda z nich ma inny wpływ i zakres działania na ten sektor gospodarki (Szałkowski, 2017, s. 784). Obecnie ministerstwem odpowiedzialnym za rynek paliwowy jest Ministerstwo Klimatu i Środowiska (MKiŚ), a w szczególności Departament Ropy i Paliw Transportowych. W świetle informacji z rządowych stron internetowych zadaniem jego jest⁴⁰:

- ▶ *inicjowanie, opracowywanie i wdrażanie polityki Ministra oraz realizacja zadań Ministra w zakresie sektora ropy naftowej i paliw ciekłych, a także w zakresie biokomponentów, biopaliw ciekłych i innych paliw odnawialnych wykorzystywanych w transporcie, w szczególności:*
 - *wdrażanie polityki energetycznej państwa, w tym realizacja zadań Ministra w zakresie bezpieczeństwa energetycznego w zakresie ropy naftowej i paliw transportowych,*
 - *monitorowanie zaopatrzenia krajowego rynku paliwowego,*
 - *realizacja zadań Ministra z zakresu funkcjonowania i rozwoju rynku gazu ziemnego w transporcie,*
 - *realizacja zadań Ministra z zakresu jakości benzyn silnikowych, olejów napędowych, gazu płynnego (LPG), sprężonego gazu ziemnego (CNG), skroplonego gazu ziemnego (LNG), lekkiego oleju opałowego, ciężkiego oleju opałowego, wodoru oraz oleju do silników statków żeglugi śródlądowej, a także biokomponentów, biopaliw ciekłych oraz innych paliw odnawialnych,*
 - *realizacja zadań Ministra dotyczących Narodowego Celu Redukcyjnego oraz Narodowego Celu Wskaźnikowego,*
 - *prowadzenie spraw związanych z wdrażaniem funkcjonowania systemu kryteriów zrównoważonego rozwoju (KZR) wymaganych dla biokomponentów stosowanych w paliwach ciekłych i biopaliwach ciekłych,*

39 Przykładem są tu promocje wakacyjne na paliwo, które zapoczątkował Orlen, a które następnie zostały również wprowadzone przez innych sprzedawców.

40 <https://www.gov.pl/web/klimat/departament-ropy-i-paliw-transportowych> (dostęp 25.09.2023).

- ▶ realizacja zadań Ministra w zakresie wymagań technicznych dla infrastruktury naftowej i paliw transportowych,
- ▶ prowadzenie spraw związanych z systemem zapasów interwencyjnych ropy naftowej, benzyn silnikowych i olejów napędowych, w tym prowadzenie spraw związanych z Funduszem Zapasów Interwencyjnych,
- ▶ koordynowanie i prowadzenie spraw z zakresu współpracy Rzeczypospolitej Polskiej z: Międzynarodową Agencją Energetyczną, Międzynarodowym Forum Energetycznym, Kartą Energetyczną i Wspólnotą Energetyczną.

Powyższy zakres obowiązków wskazuje, że rola MKiŚ jest bardziej nakierowana na nadzór, monitorowanie, prowadzenie i koordynowanie spraw niż na kreację polityki energetycznej czy paliwowej. W Ministerstwie Aktywów Państwowych znajduje się natomiast Departament Spółek Paliwowo-Energetycznych⁴¹, który, wykonując czynności związane z realizacją praw i obowiązków współnika/akcjonariusza, będzie miał wpływ na formułowaną przez np. Orlen politykę inwestycyjną i paliwową. Pomimo monitorowania rynku paliwowego oraz ogólnie ujmując dbania o jego jakość, Ministerstwo Klimatu i Środowiska nie prowadzi analiz dotyczących nielegalnego obrotu paliwami.

Innymi instytucjami zajmującymi się regulacją i nadzorem rynku paliw są: Urząd Regulacji Energetyki (URE), Minister Finansów i podległy mu Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz poległa mu Inspekcja Handlowa, a także Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych (dawniej Agencja Rezerw Materiałowych). W raporcie z 2017 roku dotyczącym zapobiegania nielegalnemu obrotowi paliwami płynnymi NIK odnotował następujący stan faktyczny obowiązków dla poszczególnych instytucji: URE – realizowało zadania związane z wydawaniem koncesji, Minister Finansów dbał o sferę opłat i podatków, Prezes UOKiK za pośrednictwem Inspekcji Handlowej prowadził kontrole stacji paliw⁴². W zgłoszonych przez NIK uwagach znajdowały się obszary, które, pomimo iż powinny należeć do obowiązków danej instytucji, nie były wykonywane, np. URE nie prowadził kontroli przedsiębiorców i NCW. Zgodnie z art. 22a ust. 4-6 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych, Prezes URE prowadzi wykaz podmiotów, które są zobowiązane do realizacji Narodowego

41 <https://www.gov.pl/web/aktywa-panstwowe/departament-spolek-paliwowo-energetycznych> (dostęp 25.09.2023). Pewne wątpliwości w podziale kompetencji budzi również fakt, że to Ministerstwo Aktywów Państwowych a nie Ministerstwo Klimatu i Środowiska zajmuje się farmami wiatrowymi i energetyką jądrową.

42 Prezentacja wyników kontroli *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami płynnymi* <https://www.nik.gov.pl/plik/id,14387,vp,16839.pdf> (dostęp 26.09.2023).

Celu Wskaźnikowego (NCW) w danym roku kalendarzowym⁴³. Obecnie Prezes URE wykonuje również zadania dla Ministra Klimatu i Środowiska dotyczące Narodowego Celu Redukcyjnego (NCR)⁴⁴. W tych obszarach kompetencje Prezesa URE oraz Ministra Klimatu i Środowiska wymagają koordynacji.

Znaczenie URE dla funkcjonowania rynku paliw płynnych (oraz powstających na nim nadużyć) jest istotne, ze względu na umocowanie prawne urzędu. Podstawowym aktem prawnym regulującym rynek jest ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2022 r. poz. 1385, ze zm.) (ustawa – Prawo energetyczne). Ustawa w art. 23 ust.3 wskazuje instytucje⁴⁵, które powinny wspierać Prezesa URE w wykonywanych obowiązkach. Dotyczy to w szczególności przekazywania wszelkich dostępnych przez te instytucje informacji oraz posiadanych dokumentów, które mogą pomóc w stwierdzeniu naruszenia warunków udzielonych koncesji czy prowadzenia działalności objętej koncesjami. Wspierając proces kontrolny, Prezes URE co roku publikuje informator kontrolny, zawierający opis wymagań i obowiązków wynikających z przepisów, które powinny być sprawdzane w toku kontroli przeprowadzonej na podstawie przepisów odrębnych (URE, 2023, s. 4). W informatorze wskazywane są również przepisy, na podstawie których realizowane są obowiązki organów kontroli.

Skala dostosowania funkcjonowania URE po kontroli NIK z roku 2016 jest zadowalająca. Wskazywane w raporcie z 2017 roku problemy i nieprawidłowości takie jak np. *brak wewnętrznych procedur, szacowania ryzyka, planu kontroli, zasad typowania przedsiębiorców do kontroli, sposobu prowadzenia kontroli oraz zasad współpracy z innymi organami prowadzącymi kontrolę przedsiębiorców sektora paliw ciekłych, oraz wypracowania metodologii kontroli na miejscu u przedsiębiorców na podstawie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej* (NIK, 2017, s. 13), zostały w większości usunięte. W informacji pokontrolnej z 2021 roku NIK stwierdza, że: *URE zrealizował wszystkie wnioski pokontrolne (...) wystosowane w wystąpieniu pokontrolnym przekazanym (...) pt. Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi (...) W odniesieniu do dwóch spośród ośmiu wniosków, które dotyczyły „rozważenia celowości opracowania wewnętrznych procedur regulujących całość zadań ustawowych*

43 <https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-ciekle/wykaz-ncw/8111,Obowiazek-informacyjny-podmiotow-realizujacych-Narodowy-Cel-Wskaznikowy-NCW.html> (dostęp 26.09.2023).

44 <https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-ciekle/narodowycelredukcyjny/informacj/9331,Informacje-ogolne.html> (dostęp 26.09.2023).

45 Wskazywane instytucje to: Szef Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, Prezes Urzędu Dozoru Technicznego, Dyrektor Transportowego Dozoru Technicznego, Inspekcja Handlowa, Państwowa Inspekcja Pracy oraz organy: Policji, Prokuratury, Inspekcji Ochrony Środowiska, Państwowej Straży Pożarnej, nadzoru budowlanego, administracji miar i Państwowej Inspekcji Sanitarnej.

Prezesa URE i pracowników Urzędu w zakresie monitorowania i koncesjonowania rynku paliw ciekłych” – Urząd odstąpił od ich opracowania. Realizacja wniosków pokontrolnych przyczyniła się do poprawy skuteczności działań Urzędu Regulacji Energetyki w obszarze obrotu paliwami ciekłymi (NIK, 2021, s. 3).

URE ma dostęp do szerokich baz danych statystycznych, gdyż poza własnymi bazami może korzystać również z baz Ministerstwa Finansów (dane o określonych wyrobach paliwowych i podmiotach przywożących je z zagranicy) oraz danych Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych (dane o przywozie i produkcji paliw przez poszczególne podmioty w kontekście tworzenia i utrzymywania zapasów obowiązkowych paliw). Oprócz tego możliwe jest wykorzystanie przez URE danych GUS, jednak mogą być one wykorzystane wyłącznie jako źródło statystyczne (NIK, 2021, s. 22). W kontekście powyższych informacji wydaje się, że powiązania i zależności URE z Ministerstwem Klimatu i Środowiska są relatywnie niewielkie w obszarze paliw płynnych w porównaniu do innych instytucji. W szczególności dane dotyczące przywozu i wywozu (eksport i import) gromadzone przez URE i ARE na zlecenie MKiŚ⁴⁶ wydają się stanowić odrębne bazy.

Instytucją odpowiedzialną za kontrolę jakości paliw w Polsce jest UOKiK i podległa mu Inspekcja Handlowa. Znaczenie kontroli jakości paliw jest bardzo duże i może ograniczać nielegalny obrót paliwem. Jak zauważają A. Janków i Ł. Garstecki: *Należy mieć świadomość, że „psucie” paliwa nie jest przypadkowe i raczej nie jest wynikiem różnic w procesach technologicznych produkcji paliw w poszczególnych krajach, natomiast może mieć związek z zyskownością „rozcieńczania” paliw substancjami, których ceny są niższe, bądź, co szczególnie istotne, nie są obciążone podatkami (szczególnie akcyzą) w takim stopniu, jak paliwa silnikowe* (Janków, Garstecki, 2007, s. 65). UOKiK co roku publikuje raport z kontroli jakości paliw, który zawiera informacje na temat przeprowadzonych kontroli. Przykładowo w 2022 roku w 1,34 procencie przebadanych próbek paliw ciekłych stwierdzono nieprawidłowości. Nie stwierdzono natomiast żadnych nieprawidłowości w hurtowaniach paliw, u producentów oraz w przedsiębiorstwach magazynujących paliwa ciekłe (UOKiK, Inspekcja Handlowa, 2023, s. 3). Warto jednak zauważyć, że chcąc efektywnie walczyć z nielegalnym obrotem paliwami, zakres kontroli powinien podlegać uzgodnieniom pomiędzy różnymi instytucjami. Warto w tym miejscu przytoczyć przykład z przeszłości. W 2015 roku POPiHN sugerował, że kontrole jakości paliwa realizowane przez UOKiK powinny być poszerzone o kontrole posiadanych koncesji paliwowych⁴⁷. Zależność pomiędzy

46 Dane gromadzone przez ARE na zlecenie MKiŚ zasilają bazy Eurostat.

47 Więcej informacji na ten temat można znaleźć na stronie: <https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/05/1449495797-u-okik.pdf> (dostęp 27.09.2023).

jakością paliw a naruszeniem koncesji wskazał również Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 2019 roku⁴⁸. Wskazuje ono, że brak należytej kontroli jakości paliw można uznać za naruszenie koncesji, które będzie skutkowało nałożeniem kary pieniężnej. W takim i podobnych przypadkach odpowiednia i szybka współpraca np. URE i UOKiK jest niezbędna dla przeciwdziałania złym praktykom czy nawet nielegalnemu obrotowi paliw. Obecnie UOKiK realizuje również kontrolę koncesji działających firm. Pokazuje to, jak istotny jest odpowiedni przepływ informacji pomiędzy instytucjami. Teoretycznie UOKiK nie powinien zajmować się koncesjami, gdyż kontroluje przede wszystkim jakość paliw. Mimo to niewielkie poszerzenie kompetencji może skutkować zwiększeniem efektywności kontroli.

Ministerstwo Finansów i podległy mu Szef KAS odpowiada za sferę opłat i podatków. Większość projektów narzędzi ograniczających nielegalny obrót paliwami, a przez co wpływających na zwiększenie dochodów budżetowych, zostało opracowanych w tym resorcie. W raporcie NIK z 2017 roku można było znaleźć rekomendacje dotyczące konsolidacji wielu działań, które zostały zrobione wraz z powstaniem KAS, co pozytywnie wpłynęło na ograniczenie nielegalnego obrotu paliwami (NIK, 2017, s.10). Mimo to, zarówno w roku 2017, jak i obecnie, MF nie prowadzi własnych wielkości analiz szarej strefy w tym obszarze⁴⁹, co nie pozwala na identyfikację aktualnej skali problemu. Warto również zwrócić uwagę na niedofinansowanie instytucji kontrolnych (zwłaszcza URE), które odnotowywane było zarówno w raporcie NIK z 2017 roku, jak i 2021 roku. Prowadzenie szczegółowych kontroli czy analiz rynku paliw wymaga specjalistycznej wiedzy i umiejętności. Skompletowanie odpowiednich zespołów pracowników wymaga dodatkowych środków, o których decyduje właśnie Ministerstwo Finansów. Poza tym wdrażanie kolejnych narzędzi informatycznych również będzie pociągać za sobą odpowiednie zasoby ludzkie. Posiadanie narzędzi bez odpowiednio wyszkolonych kontrolerów może okazać się mało efektywne. Dofinansowanie instytucji kontrolnych wydaje się nieuniknione.

Kolejnym z wymienionych podmiotów odpowiedzialnym za monitorowanie rynku paliw jest Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych (RARS). Ze względu na uruchomioną 1 lipca 2023 roku Platformę Paliwową⁵⁰, zostaje wyposażony w narzędzie mające na celu pomóc w uszczelnieniu obrotu paliwami oraz uprościć formalności związane ze sprawozdawczością w tym obszarze. Prezes RARS podlega bezpośrednio premierowi, co powoduje, że oprócz MKiŚ nadzorem nad rynkiem paliw może się zajmować kolejny podmiot rządowy.

48 Wyrok Sądu Najwyższego z 27 listopada 2019 r., sygn. akt I NSK 103/18, opis prasowy dostępny na: <https://prawo.gazeta-prawnna.pl/artykuly/1447171,kontrola-jakosci-paliw.html> (dostęp 27.09.2023).

49 Podobne zastrzeżenia można sformułować dla URE.

50 <https://www.rars.gov.pl/nasze-zadania/platforma-paliwowa> (dostęp 27.09.2023).

Podsumowanie

- ▶ Popyt na paliwa w Polsce w okresie 2013–2021 był rosnący, co wynikało z lokalnej charakterystyki, np. wzrostu liczby pojazdów oraz dynamicznego wzrostu pracy przewozowej polskiego transportu drogowego.
- ▶ W 2021 roku sektory transportowy oraz rolniczy i leśniczy generowały 96,2 proc. popytu na olej napędowy w Polsce, a popyt na benzynę generowany był prawie w 100 proc. przez sektor transportowy w transporcie drogowym. Popyt na gaz LPG generowany był głównie w sektorze transportowym (73,2 proc. w 2021 roku).
- ▶ Obecnie podaż oleju napędowego, benzyny, lekkiego oleju opałowego i gazu LPG musi być uzupełniana importem. Podaż paliwa typu JET oraz ciężkiego oleju opałowego jest całkowicie zaspokajana przez produkcję krajową.
- ▶ Dane POPIHN i Eurostat dotyczące popytu i podaży paliw w większości przypadków są zbieżne.
- ▶ Rynek sprzedaży hurtowej paliw w Polsce należy uznać za oligopolistyczny, z tendencją do monopolizacji. Przedsiębiorstwem dominującym jest Orlen. Względna konkurencja może występować lokalnie, w przypadku działalności niezależnych importerów.
- ▶ Rynek sprzedaży detalicznej w Polsce ma strukturę oligopolu, z Orlenem jako jego liderem. Występuje relatywna sztywność cen oraz asymetryczne dostosowania cenowe.
- ▶ Instytucjami zajmującymi się regulacją i nadzorem rynku paliw są: Ministerstwo Klimatu i Środowiska, Urząd Regulacji Energetyki (URE), Minister Finansów i podległy mu Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz połączona Inspekcja Handlowa, a także Prezes Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych (dawniej Agencja Rezerw Materiałowych).
- ▶ Chcąc dobrze wypełniać role regulacyjne oraz kontrolne rynku paliw ciekłych w Polsce, należy zapewnić jak najlepszy przepływ informacji pomiędzy instytucjami nadzorującymi rynek. Podobnie jak integracja urzędów w ramach KAS pomogła zwiększyć efektywność instytucjonalną, tak jak najlepszy przepływ informacji pomiędzy instytucjami, zmniejszając jej asymetrię, również powinien pozytywnie wpłynąć na efektywność działań instytucji regulujących i kontrolujących rynek paliw ciekłych.

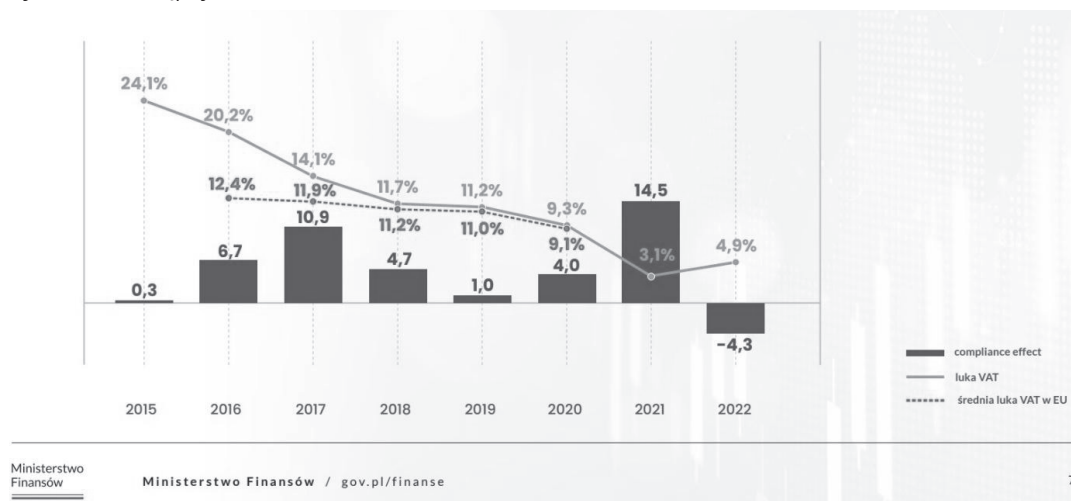
3. Uchylanie się od opodatkowania paliw – przyczyny i metody

Skalę uchylania się od opodatkowania szacuje się przy pomocy luki podatkowej. Z powodu dużego znaczenia fiskalnego dla budżetu państwa, najczęściej uwagi w literaturze przedmiotu poświęca się luce w podatku VAT. Mimo to wielkość luki podatkowej można oszacować dla różnego rodzaju podatków. Prezentowana w kolejnych rozdziałach analiza skupia się na luce w podatku akcyzowym oraz lukach w opłatach paliwowej i emisyjnej. Lukę podatkową określa się jako rezultat braku wywiązywania się podatników z obowiązku podatkowego, stanowiący różnicę pomiędzy teoretycznymi dochodami z danego podatku⁵¹, a ich rzeczywistą wysokością. Inaczej ujmując, jest to różnica pomiędzy kwotą podatków, które powinny być zapłacone, a faktyczną wysokością dochodów podatkowych (Piwowarki, 2022, s. 36).

Polski system podatkowy, podobnie jak zdecydowana większość systemów podatkowych w krajach UE, nie jest odporny na problem uchylania się od opodatkowania. Mimo to, biorąc pod uwagę lukę w podatku VAT, udało się w Polsce osiągnąć jej wysokość poniżej średniej unijnej. W 2021 roku luka w podatku VAT wyniosła w Polsce tylko 3,1 proc. (por. rysunek 6).

51 Teoretyczne dochody z podatków oblicza się przy założeniu stuprocentowej ściągальności.

Rysunek 6. Wstępny szacunek luki VAT za rok 2022



Źródło: Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2023-2026. Program konwergencji. Aktualizacja 2023, prezentacja Ministerstwa Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/rada-ministrow-przyjela-dzis-wieloletni-plan-finansowy-panstwa-na-lata-2023-2026-wpfp> (dostęp 13.02.2024).

Wstępne szacunki luki w podatku VAT za 2022 rok wskazują jednak na jej wzrost, z 3,1 proc. do 4,9 proc. Stanowi to odwrócenie trendu, który był obserwowany od kilku lat. Rozszczelnienie systemu podatkowego w tym obszarze może wskazywać, że w innych również to nastąpiło. Wymaga to głębszej analizy, a w szczególności identyfikacji obszarów, w których aktualnie dochodzi do uchylania się od opodatkowania.

Skala obciążenia podatkami i opłatami paliw płynnych powoduje, że nielegalna produkcja i obrót tego typu produktami są relatywnie opłacalne. Identyfikacja aktualnej skali problemu w tym sektorze pozwala na weryfikację skuteczności stosowanych narzędzi uszczelniających system podatkowy. Należy jednak pamiętać, że w przypadku społecznego przyzwolenia na nielegalne działania oraz przy słabości instytucji nadzorujących rynek skuteczność walki z nielegalnym procederem będzie mniejsza. Projektując narzędzia do walki z uchyleciem się od opodatkowania warto nie tylko skupiać się na ich konstrukcji, ale również analizować środowisko, w którym będą stosowane.

3.1. Unikanie i uchylenie się od opodatkowania w badaniach opinii publicznej

Morale podatkowe (ang. *tax morale*), określane jako wewnętrzna motywacja (wewnętrzny imperatyw) do płacenia podatków, stanowi bardzo istotny element systemu podatkowego (OECD, 2019, s. 3). Kształtowanie odpowiednich postaw obywatelskich, ale również przekazywanie społeczeństwu szeregu istotnych informacji, pozwala na jego podniesienie. Wyjaśnienie znaczenia tego czynnika oraz świadomość jego kształtowania opisywana jest również na rządowych stronach internetowych⁵²: *Lepsze zrozumienie tego, co motywuje podatników do uczestnictwa w systemie podatkowym i przestrzegania obowiązujących reguł, jest niezwykle istotne dla politycznych decydentów. Administracje podatkowe odniosą niezaprzeczalne korzyści wynikające z wyższych wpływów, a podatnicy (zarówno przedsiębiorstwa, jak i osoby fizyczne) będą lepiej obsługiwani przez instytucje podatkowe, które będą rozumiały ich potrzeby.* W świetle raportu Polskiego Instytutu Ekonomicznego ważnymi determinantami morale podatkowego są: uwarunkowania kulturowe, jakość instytucji państwa, ale także świadomość podatkowa obywateli i przejrzystość finansów państwa (Kielczewska, Sawulski, 2021, s. 7). Znajomość postaw społecznych w zakresie unikania i uchylania się od opodatkowania powinna być brana pod uwagę przy projektowaniu rozwiązań w zakresie systemu podatkowego.

Najistotniejszym problemem, od którego powinno się zacząć analizy postaw społecznych, jest określenie skali unikania lub uchylania się od opodatkowania. Uzyskanie takiej informacji, w szczególności w przypadku uchylania się od opodatkowania, może być bardzo trudne, gdyż oznaczałoby przyznanie się do zachowań niezgodnych z prawem. Interesujące badanie dotyczące podatników (płatników) podatku akcyzowego i podatku VAT w latach 2022-2023 przeprowadziła K. A. Obłąkowska. Dzięki badaniom trzech reprezentatywnych ogólnopolskich prób obywateli (N=1006, N=1000 i N=1000) w wieku 15+ oraz 18+ określa skalę zachowań pewnych podatników, w tym również tzw. morale podatkowego. Stwierdza, że: *Większość dorosłego społeczeństwa deklaruje, że płaci podatki (92,5%) – przeważająca część ze względu na to, że takie jest prawo (64,8%), a ponad jedna czwarta ze względu na poczucie moralnego obowiązku realizowanego w interesie zbiorowym (27,7%). Unikanie płacenia podatków deklaruje zaś 7,5% respondentów.* (Obłąkowska, 2023, s. 27-29). W świetle powyższych danych skala unikania opodatkowania wynosi 7,5 proc. ($\pm 3,1\%$). Wysokie morale

⁵² <https://www.gov.pl/web/oecd/dlaczego-ludzie-placa-podatki> (dostęp 29.09.2023).

podatkowe można natomiast przypisać około jednej czwartej polskiego społeczeństwa. Większość społeczeństwa płaci podatki, jednak nie wynika to z ich wewnętrznego imperatywu. Mimo to będą występować pewne zachowania podatkowe, które są traktowane jako naganne przez zdecydowaną większość społeczeństwa. Przykładowo, aż 91% respondentów potępiało wyłudzenia podatku VAT (CBOS, 2016, s. 4). Jednocześnie ponad połowa badanych (53,5 proc.) usprawiedliwiała płatności gotówkowe, aby uniknąć tego podatku (Lewicka-Strzałecka, 2020, s. 11, 24). Podając powody takiej postawy, prawie połowa pytaných (49,3 proc.) wskazywała na nieuczciwość drugiej strony (urzędów skarbowych). Znaczenie postaw pewnych grup podatników odnośnie uchylania się od opodatkowania w kontekście działalności organów państwa podkreśla również E. Lotko. Na podstawie przeprowadzonego anonimowego ankietowego badania internetowego w województwach podlaskim i mazowieckim w 2017 roku (N=1300, zwrot na poziomie 13 proc., wiek respondentów 18-60 lat) formułuje następujące wnioski: po pierwsze, zachodzi związek pomiędzy postawami motywacyjnymi podatników a uchylaniem się od opodatkowania; po drugie, dominujące postawy podatników wynikają z wymuszonego podejścia do płacenia podatków, tj. postawa oporu, kontestacji i gry; po trzecie, potwierdza się zależność między sprawiedliwością podatków, ich wysokością, zachowaniem innych podatników, zaufaniem instytucjonalnym, relacją podatnik-organ administracji skarbowej a akceptacją uchylania się od opodatkowania. Najbardziej skłonny do uchylania się od opodatkowania jest podatnik o postawie gracza, jednak pozostali podatnicy, jeśli dostrzegą niesprawiedliwości systemu czy pogorszenie się relacji podatnik-organ, mogą zacząć również uchylać się od opodatkowania (Lotko, 2021, s. 12, 21-22). Taka zmiana postaw podatników wydaje się odzwierciedlać zjawisko tzw. oporu podatkowego. Im mniejsze zaufanie do państwa i jego instytucji, tym bardziej ograniczona skłonność do sumiennego wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. W szczególności podatne na uchylanie się od opodatkowania będą usługi, które nie wymagają dokumentacji, a opierają się na dwustronnych korzyściach. Potwierdzenie tych tez można znaleźć w badaniu przeprowadzonym przez J. Kudłę i M. Kopyta (2020)⁵³, którego celem było zbadanie intencji podatników w zakresie uchylania się od opodatkowania. Eksperymentem objęto 423 małe polskie przedsiębiorstwa. Autorzy stwierdzili, że możliwe postrzeganie państwa jako niebudzącego zaufania uzasadnia niepłacenie podatków. Wysokie zaufanie zmniejsza natomiast uchylanie się od opodatkowania. Odzwierciedla to zjawisko oporu podatkowego, który występuje

53 https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6564 (dostęp 29.09.2023).

przy wymuszaniu dostosowywania się do prawa podatkowego. Zbyt duża kontrola może zwiększać skłonność do oszustw. Działania efektywnej administracji skarbowej powinny polegać zatem na znalezieniu balansu pomiędzy restrykcyjnością przepisów a wolnością gospodarczą podmiotów (Piwowarski, 2022, s. 41). Poszukiwanie i zapewnienie równowagi instytucjonalnej powinno być jednym z priorytetów decydentów, gdyż stworzenie ram instytucjonalnych dla „gry rynkowej”, stanowi bardzo istotny czynnik dla właściwego rozwoju gospodarczego⁵⁴.

3.2. Różnice w stawkach. Czy używanie jednolitych stawek jest możliwe?

Podatek akcyzowy zalicza się do kategorii podatków pośrednich, które mają charakter cenotwórczy. Stosowanie różnych stawek na produkty o bardzo zbliżonych lub praktycznie identycznych właściwościach będzie skutkować różnicą w ich cenach. Możliwość substytucji ich konsumpcji będzie natomiast powodować nadużycia. W świetle klasycznego modelu konsumpcji konsumenta, ludzie zastępują dobra relatywnie droższe tańszymi. Wprowadzanie różnych stawek cenotwórczego podatku będzie „motywować” do substytucji.

W praktyce stosowania podatku akcyzowego istotnym jest określenie jego zakresu przedmiotowego, co pozwala odróżnić wyrób akcyzowy od innych produktów (Sygut, 2016, s. 267). W tym celu posługuje się kodami nomenklatury scalonej, czyli tzw. kodami CN (*Combined Nomenclature* – ang.). W niektórych przypadkach, dla wyznaczenia wysokości podatku akcyzowego nie wystarczy jednak przypisanie samego kodu CN. Potrzebne jest również określenie, do jakich celów zużywa się dany wyrób akcyzowy. Przykładowo, olej napędowy do silników spalinowych oraz olej opałowy mogą być oznaczane tym samym kodem CN, tj. 2710 19 43. Kluczowym dla zastosowania niższej stawki akcyzy jest cel, w jakim jest on zużywany. Wprowadzenie obniżonej stawki jest motywowane właśnie cenotwórczym charakterem podatku akcyzowego. Zbyt wysokie ceny oleju opałowego podnosiłyby koszty ogrzewania, co wpływałoby znacząco na ceny podstawowego produktu niezbędnego do życia, tj. ciepłej wody czy ciepła w mieszkaniu. Odróżnienie od innych produktów oraz identyfikacja celów

⁵⁴ Interesujące zależności pomiędzy instytucjami formalnymi i nieformalnymi oraz szerokie omówienie problematyki równowagi instytucjonalnej opisuje J. Wilkin (2016) w rozdziale 6 (*Instytucje – koncepcje, definicje i spory interpretacyjne*) oraz rozdziale 7 (*Równowaga instytucjonalna i zmiana instytucjonalna*) w książce pt. *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania. Humanistyczna perspektywa ekonomii*. Przykładowo, jednym z bardzo istotnych czynników dla tzw. „równowagi długiego trwania” jest kultura. Pozwala ona na zachowanie ciągłości bytu, tożsamości czy spójności poszczególnych narodów. Poza tym, sam system rynkowy, który generuje różnego typu nierównowagi powinien być równoważony przez różnego rodzaju instytucje.

stosowania powodują problemy w stosowaniu podatku akcyzowego. Chcąc ich uniknąć, stosuje się dwa narzędzia: pierwsze to wiążąca informacja taryfowa (WIT), a drugie – wiążąca informacja akcyzowa (WIA). Przedsiębiorcy mający wątpliwości dotyczące kodów CN czy stawek akcyzy mogą z nich korzystać. Powoduje to jednak wzrost kosztów stosowania podatku (*compliance cost* – ang.). Stosowanie kilku stawek komplikuje system.

Chcąc uprościć system podatkowy, powinno się likwidować wszelkie wyjątki. W przypadku akcyzy oznacza to np. ujednolicenie stawek. Ze względów fiskalnych ujednolicenie powinno polegać na zrównaniu stawek do górnych wartości. Wspomniany przykład oleju napędowego i oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 43 powinien być wtedy opodatkowany stawką oleju napędowego. W 2005 roku została podjęta próba zrównania stawek oleju napędowego i opałowego oraz gazu płynnego (LPG). Wydane w tym zakresie rozporządzenie (Dz. U. Nr 96, poz. 814 z dnia 2 czerwca 2005 r.), zostało jednak uchylone i nie weszło w życie. W świetle wyjaśnień Ministerstwa Finansów stało się tak, gdyż wprowadzone rozwiązania prawne nie uzyskały akceptacji społecznej. Pomimo zastosowania rozwiązań osłonowych minimalizujących negatywne skutki finansowe wzrostu kosztów ogrzewania, krytyka społeczna wprowadzonych rozwiązań spowodowała ich wycofanie⁵⁵. Przykład ten pokazuje, że nawet w przypadku istotnych ekonomicznych argumentów za zastosowaniem danego rozwiązania, ostateczna decyzja należy do polityków. Brak akceptacji społecznej dla danych rozwiązań może być wystarczającym argumentem uniemożliwiającym wprowadzenie systemowych narzędzi likwidujących patologiczne zjawiska. W tym miejscu warto zauważyć, że system zwrotów akcyzy jest stosowany w przypadku paliw rolniczych. Kupujący paliwo rolnicy płacą akcyzę, a na podstawie faktur i złożonych wniosków mogą się domagać jej zwrotu. Zastosowanie takiego narzędzia, przy jednoczesnym zrównaniu stawek akcyzy na olej napędowy i opałowy, mogłoby zmniejszyć obowiązki kontrolne administracji skarbowej. Różnicując stawki podatków należy się liczyć ze wzrostem obowiązków kontrolnych przestrzegania stosowania regulacji z tym związanych.

55 Interpelacja nr 10222 – w sprawie zrównania stawek podatku akcyzowego na olej napędowy i opałowy oraz opodatkowania gazu płynnego, <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/1B209CFC> (dostęp 25.03.2024).

3.3. Najczęstsze sposoby uchylania się od opodatkowania paliw przez podatników oraz grupy przestępcze

Omawiany powyżej problem zróżnicowania stawek podatku akcyzowego tworzy przestrzeń dla nadużyć. Możliwość uniknięcia zapłaty wyższej stawki akcyzy wpływa na cenę produktu. Ze względu na powszechność konsumpcji paliw, oferowanie ich w „atrakcyjnych” cenach zawsze znajdzie nabywców. Im wyższe są końcowe ceny paliw na rynku, tym wyższe będą potencjalne zyski z nielegalnego obrotu paliwami. Wzrost szarej strefy w tym obszarze nie tylko odbija się negatywnie na wpływach budżetowych, ale negatywnie oddziałuje na legalnie i zgodnie z prawem funkcjonujące firmy.

Tabela 14. Dynamika konsumpcji poszczególnych paliw w latach 2013-2022 w procentach

Wyszczególnienie/lata	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
Benzyna	-1,7	4,2	8,1	5,9	5,4	7,1	-8,0	13,1	5,5
Diesel	-0,3	10,9	15,7	15,1	2,6	3,0	-2,0	6,9	3,1
LPG	-1,3	2,7	8,5	4,4	0,2	7,2	-13,1	4,4	8,5
Paliwo JET	15,5	1,0	11,2	22,1	19,4	6,2	-57,7	25,2	71,5
Lekki olej opałowy	-15,5	4,3	0,2	-2,3	-9,4	-6,2	-1,4	1,0	-10,2
Ciężki olej opałowy	-17,9	-63,6	-1,6	-2,6	8,7	63,0	-0,3	-7,4	-17,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych POPIHN.

Od roku 2015 wprowadzono szereg regulacji prawnych mających na celu walkę z szarą strefą w sektorze paliw ciekłych⁵⁶. Na nieprawidłowości w funkcjonowaniu sektora wskazywała choćby ujemna dynamika konsumpcji benzyn, oleju napędowego i gazu LPG pomiędzy rokiem 2013 a 2014 (por. tabela 14). W tym okresie w Polsce odnotowywano wzrost gospodarczy, co nie mogło wiązać się ze zmniejszaniem konsumpcji paliw płynnych. Jedynie tak drastyczne ograniczenie popytu, jak pandemia COVID-19, spowodowało ponowny spadek konsumpcji pomiędzy rokiem 2019 a 2020. W latach 2014–2019 dynamika konsumpcji była wysoka lub bardzo wysoka, co należy przypisać w znacznym stopniu walce z szarą strefą. W tym okresie odnotowano spadki w konsumpcji lekkiego oleju opałowego i w pewnej mierze również ciężkiego. Jeśli nastąpił wzrost legalnej konsumpcji oleju napędowego, musiało się to odbić na konsumpcji jego substytutu, tj. lekkiego oleju opałowego.

Większość sposobów uchylania się od opodatkowania na rynku paliw ciekłych związana jest z preferencjami podatkowymi w podatku akcyzowym. Wyroby

⁵⁶ Szczegółowe omówienie wprowadzonych narzędzi znajduje się w rozdziale 4.

chemiczne o podobnych właściwościach a różnych stawkach akcyzy będą substytuowane niezgodnie z intencją ustawodawcy. Przewidując takie możliwości, obwarowuje się sprzedaż lub konsumpcję paliw płynnych różnego rodzaju formalnościami, np. wymóg barwienia oleju opałowego, znakowanie produktów etc., które jednak po pewnym czasie przestają być skuteczne. Ustawodawca wraz ze służbami skarbowymi stara się wyeliminować wszelkie nadużycia, jednocześnie przestępcy znajdują nowe sposoby uchylania się od opodatkowania czy jego unikania. Wydaje się, że reakcja na nadużycia zawsze pojawia się po fakcie, gdyż problem tkwi w systemie preferencji. Dopóki będzie on istniał, dopóty będą pojawiać się nadużycia. W tym miejscu warto również zauważyć, że nawet jeśli w danym państwie zostały ujednolicone stawki akcyzy, zawsze pozostanie problem różnicy w stawkach (różnicy w cenach) między państwami. Z tego powodu kolejnym istotnym obszarem, w którym dochodzi do nadużyć, jest import paliw.

W ciągu kilkudziesięciu lat funkcjonowania podatku akcyzowego od paliw ciekłych zidentyfikowano szereg nadużyć w tym obszarze. Mimo to, jak podkreśla I. Mirek (2016, s. 388-389), schematy przestępczych działań pozostają od dłuższego czasu tożsame, zmieniają się jednak skala oraz szczegóły techniczne. Związane jest to ze zmianami zachodzącymi na rynku oraz rozwojem technologii. Wydaje się, że przestępcy dostosowują je również do wprowadzanych rozwiązań systemowych, po prostu znajdując w nich luki.

Najczęściej obserwowane schematy nadużyć na rynku paliwowym to (Tamże, s. 389-392):

- ▶ import benzyny, oleju napędowego oraz gazu płynnego (LPG) na podstawie sfalszowanej czy podrobionej dokumentacji handlowej, podatkowej i dokumentacji produktu,
- ▶ tzw. ginące tranzyty,
- ▶ nielegalna produkcja,
- ▶ zmiana przeznaczenia oleju opałowego i żeglugowego.

Falszowanie dokumentacji przy imporcie paliw płynnych służyć ma zapłacie niższej stawki podatku akcyzowego lub skorzystania ze zwolnienia. W przypadku benzyny może być ona deklarowana jako benzyna bazowa, lakowa, lakiernicza etc. Olej napędowy wwożony może być jako olej opałowy lub różnego rodzaju oleje smarowe, lub produkty naftowe. Warto zauważyć, że nadużycia w przypadku olejów nie ograniczają się wyłącznie do oleju napędowego. Możliwość mieszania różnych substancji chemicznych służy również do zwiększenia wolumenu sprzedaży danego wyrobu akcyzowego z jak największym komponentem

produktu o obniżonej lub zerowej akcyzie⁵⁷. Najczęstsze nadużycia dla gazu płynnego (LPG) polegają na deklarowaniu go do innych celów niż napędowe. Sprzyja temu zwolnienie z monitorowania w systemie SENT przewozu gazu w butlach o masie brutto do 69 kg lub 85 litrów (Dz.U. 2022 poz. 898)⁵⁸. Możliwe jest wtedy „dyskretne” przewożenie takiego gazu w butlach, którego sprzedaż odbywa się poza ewidencją i bez zbędnych dokumentów handlowych. Przy dużej skali takich transportów możliwe jest wygenerowanie dużych „oszczędności akcyzowych”⁵⁹.

Po wejściu w życie w roku 2017 tzw. pakietu przewozowego, a przez to wymogu rejestracji przewozów towarów wrażliwych w systemie SENT, możliwość nadużyć w wyniku ginących tranzytów się zmniejszyła. Mimo to odnotowywane są przypadki, kiedy przewozi się znaczne ilości paliw płynnych w tzw. mauzerach, nie zgłaszając ich do systemu SENT. Schemat przestępstwa sprowadza się do przewozu tranzytem przez Polskę towaru zadeklarowanego jako np. olej smarowy, który zamiast cysterną przewożony jest w tzw. mauzerach na naczepie tira. W rzeczywistości w pojemnikach znajduje się olej napędowy⁶⁰. Przykładowo, na problem ten wskazywała białostocka delegatura NIK w raporcie na temat prawidłowości funkcjonowania systemu SENT na tym obszarze. Zauważa się: *ze specyfiki położenia geograficznego PUCS (przejście graniczne z Republiką Białorusi – zewnętrzna granica UE oraz granica z Republiką Litwy) i związanego z tym faktu, iż kontrole towarów przemieszczanych w transporcie drogowym mają szerszy zakres i nie ograniczają się wyłącznie do towarów podlegających SENT. W początkowym okresie wdrożenia kontroli SENT były one sprofilowane na przewóz paliw w cysternach. Jednakże z uwagi na w/w specyfikę tutejszego urzędu oraz zdiagnozowane zagrożenia związane z nielegalnym przewozem paliw w mauzerach (...), zwiększono nacisk na kontrole o charakterze nieprofilowanym i prewencyjnym* (NIK, 2019, s. 13).

57 Aktualnie często wskazuje się na problem tzw. olejów smarowych. Zostanie on szerzej omówiony w kolejnym rozdziale.

58 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20220000898> (dostęp 29.03.2024).

59 Por. <https://bialekolnierzyki.com/rynek-butli-propan-butan-i-lpg-w-polsce-wschodniej/> (dostęp 29.03.2024).

60 Przykładowo, na stronach KAS znajdują się opisy następujących przypadków: przewóz w mauzerach poza systemem SENT 28 tys. litrów deklarowanego oleju smarowego z Niemiec na Słowację, https://www.lubuskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-zielonej-gorze/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/U4ys/content/kolejny-transport-nielegalnego-paliwa-w-mauzerach-zatrzymany?redirect=http%3A%2F%2Fwww.lubuskie.kas.gov.pl%2Fizba-administracji-skarbowej-w-zielonej-gorze%3Fp_id%3D101_INSTANCE_4Yyr%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D_118_INSTANCE_6gHM__column-1%26p_p_col_count%3D1 (dostęp 28.03.2024), czy przewóz w mauzerach poza systemem SENT 26 tys. litrów deklarowanego oleju smarowego z Niemiec do Rumunii, https://www.lubuskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-zielonej-gorze/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/U4ys/content/kolejne-mauzery-pelne-paliw-plynnnych-pod-plandeka (dostęp 28.03.2024).

Nielegalna produkcja paliw odbywa się najczęściej wewnątrz kraju, przez co nie ma tu komponentu transgranicznego. Wśród sposobów nielegalnego wytwarzania paliw płynnych można wymienić: odbarwianie i uszlachetnianie olejów opałowych i żeglugowych, blendowanie oleju napędowego z innymi produktami ropopochodnymi, wykorzystywanie olejów bazowych do zwiększenia ilości oleju napędowego etc. (Mirek, 2016, s. 390-391). Oprócz wspomnianej wcześniej różnicy w stawkach akcyzy pojawia się tu nowy systemowy problem związany z szeroką definicją produkcji. W polskim prawie definicję produkcji określa art. 3 pkt 45 ustawy – Prawo energetyczne. Wytwarzaniem paliw ciekłych jest zarówno produkcja rafineryjna (przetwarzanie ropy naftowej), jak i blendowanie (mieszanie) ze sobą różnych komponentów lub paliw ciekłych. Tak szerokie ujęcie produkcji paliw powoduje przestrzeń do nadużyć, gdyż przy mieszaniu (blendowaniu) paliw powstaje paliwo, które nie musi odpowiadać deklarowanej klasyfikacji produktu⁶¹. Są to działania nielegalne, które trudno wykryć. Warto zaznaczyć, że tego typu nielegalna produkcja może być również prowadzona przez legalnie działające firmy⁶². Problem dotyczy zatem nie tylko wytwarzania paliwa w szarej strefie.

Ze względu na możliwe nadużycia oraz potrzebę kontroli firm działających na rynku ich działalność jest koncesjonowana. Zdobycie koncesji wiąże się ze spełnieniem szeregu warunków. Dzięki temu możliwa jest już wstępna weryfikacja podmiotu. Zadaniem Prezesa URE jest monitorowanie firm posiadających koncesje oraz nadzór nad przestrzeganiem jej warunków. W raporcie NIK z 2018 roku na temat zapobiegania nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi zwrócono uwagę na bardziej szczegółową analizę danych dotyczących firm posiadających koncesję. W szczególności podkreślano potrzebę analiz podmiotów płacących minimalną wysokość opłaty koncesyjnej, czyli wykazujących zerowy przychód ze sprzedaży i wytwarzania paliw ciekłych. Według POPiHN są to tzw. uśpione przedsiębiorstwa, które w przyszłości mogą być wykorzystane do nielegalnej działalności (NIK, 2018, s. 73). Mogą być to również podmioty utworzone w celu

61 Przykładowo, w 2021 roku została rozbita międzynarodowa grupa przestępcza zajmująca się wprowadzaniem do obrotu nielegalnego paliwa (sprzedano ponad 105 mln litrów paliwa). Straty budżetu państwa sięgnęły 190 mln zł. Policja opisała proceder w następujący sposób: *...firma była odpowiedzialna za wytwarzanie oleju smarowego, który był mieszaniną oleju napędowego, oleju bazowego i komponentu syntetycznego. Ten sposób produkcji pozwalał na zmianę klasyfikacji oleju napędowego na smarowy. Co z kolei powodowało, że parametry tego ostatniego były zbliżone do oleju napędowego i mógł on być wykorzystywany jako substytut standardowego oleju napędowego lub komponent zwiększający jego objętość, a co za tym idzie wprowadzany do obrotu bez uiszczania należnych opłat i podatków*, <https://policja.pl/pol/boa/aktualnosci/206481,Sprzedaz-nielegalnego-paliwa-narazila-skarb-panstwa-na-straty-w-wysokosci-190-ml.html> (dostęp 28.03.2024).

62 Przykładowo, legalnie działająca firma wytwarzająca olej smarowy i preparat antykorozyjny wprowadzała do obrotu nielegalne paliwo jako ten ostatni. <https://www.wnp.pl/nafta/kas-przerwala-nielegalny-obrot-palivem-na-ktorym-panstwo-stracilo-ok-18-mln-zl,360888.html> (dostęp 29.03.2024).

ich późniejszej sprzedaży. Niezależnie od celów istnienia takich podmiotów warto je monitorować. W szczególności zwracać uwagę na skokowy wzrost przychodów.

Tabela 15. Rodzaje koncesji firm działających na rynku paliw płynnych w latach 2013-2022

Rok	Wyróżnienie	WPC*	MPC*	PPC*	OPC*	OPZ*
2013	Udzielone	6	2	1	702	-
	Ważne na koniec roku	69	52	2	8747	-
2014	Udzielone	3	4	0	1783	21
	Ważne na koniec roku	64	52	2	8136	21
2015	Udzielone	4	2	0	1077	89
	Ważne na koniec roku	46	55	2	8263	108
2016	Udzielone	6	5	0	542	19
	Ważne na koniec roku	24	52	2	7715	54
2017	Udzielone	13	12	0	658	6
	Ważne na koniec roku	32	45	2	6329	42
2018	Udzielone	4	3	0	370	4
	Ważne na koniec roku	33	45	2	6199	43
2019	Udzielone	1	2	0	339	2
	Ważne na koniec roku	33	45	2	5990	39
2020	Udzielone	2	0	0	221	5
	Ważne na koniec roku	34	45	2	5799	41
2021	Udzielone	3	1	1	195	4
	Ważne na koniec roku	34	46	3	5684	43
2022	Udzielone	1	1	0	212	6
	Ważne na koniec roku	33	43	3	5544	45

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z Biuletynów Prezesa URE (2014-2023).

*MPC – magazynowanie lub przeładunek paliw ciekłych, OPC – obrót paliwami ciekłymi, OPZ – obrót paliwami ciekłymi z zagranicą, PPC – przesyłanie lub dystrybucja paliw ciekłych, WPC – wytwarzanie paliw ciekłych.

Tabela 15 przedstawia dane dotyczące liczby udzielonych i ważnych na koniec roku koncesji na działalność na rynku paliw ciekłych. W stosunku do roku 2013 ilość ważnych koncesji typu: MPC, OPC, OPZ (od 2014 roku) i WPC zmniejszyła się w 2022 roku. Wyjątek stanowi koncesja PPC, gdzie liczba firm w tym okresie zwiększyła się z 2 do 3 podmiotów. Analizując dane z tabeli 15 nie widać nietypowych dynamik zmian. Wyjątek stanowi typ OPZ koncesji, gdzie w okresie 2014-2015 odnotowano ich wzrost z 21 do 108 (zmiana o przeszło 400 proc.), by w następnym okresie spaść o 50 proc., ze 108 do 54. Wahania można było również zaobserwować w przypadku koncesji WPC w latach 2014-2016, jednak skala jest znacznie mniejsza. Od roku 2016 nie obserwuje się znaczących wahań w liczbie koncesji.

Tabela 16. Liczba wniesionych opłat maksymalnych i minimalnych w podziale na rodzaje działalności koncesjonowanej w latach 2015-2022⁶³

Rok	Wysokość opłaty max/min	WPC*	MPC*	MPC-M*	MPC-P*	PPC*	OPC*	OPZ*	Łącznie
2015	1 000 000	2	0	0	0	0	6	0	8
	200	30	26	0	0	1	2346	53	2456
2016	1 000 000	2	0	0	0	0	6	0	8
	200	24	26	0	0	1	2452	31	2534
2017	1 000 000	2	0	0	0	0	6	0	8
	200	9	28	0	0	1	2316	10	2364
2018	1 000 000	2	0	0	0	0	7	1	10
	200	11	6	16	15	1	1738	6	1793
2019	2 500 000	2	0	0	0	0	3	0	5
	1 000	17	0	32	25	1	3254	8	3337
2020	2 500 000	2	0	0	0	0	3	0	5
	1 000	17	0	29	31	1	3004	6	3088
2021	2 500 000	2	0	0	0	0	2	0	4
	1 000	16	0	28	27	1	3022	6	3100
2022	2 500 000	2	0	0	0	0	3	0	5
	1 000	16	0	29	27	2	2588	6	2668

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych URE.

*MPC – magazynowanie lub przeładunek paliw ciekłych, OPC – obrót paliwami ciekłymi, OPZ – obrót paliwami ciekłymi z zagranicą, PPC – przesyłanie lub dystrybucja paliw ciekłych, WPC – wytwarzanie paliw ciekłych, MPC-M – magazynowanie lub przeładunek paliw ciekłych – magazynowanie, MPC-P – magazynowanie lub przeładunek paliw ciekłych – przeładunek.

Tabela 17. Udział koncesji z minimalną opłatą w liczbie koncesji ważnych na koniec roku według ich rodzajów, w proc. w latach 2015-2022

Rok	WPC*	MPC*	PPC*	OPC*	OPZ*
2015	65,2	47,3	50,0	28,4	49,1
2016	100,0	50,0	50,0	31,8	57,4
2017	28,1	62,2	50,0	36,6	23,8
2018	33,3	13,3	50,0	28,0	14,0
2019	51,5	0,0	50,0	54,3	20,5
2020	50,0	0,0	50,0	51,8	14,6
2021	47,1	0,0	33,3	53,2	14,0
2022	48,5	0,0	66,7	46,7	13,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych URE.

*MPC – magazynowanie lub przeładunek paliw ciekłych, OPC – obrót paliwami ciekłymi, OPZ – obrót paliwami ciekłymi z zagranicą, PPC – przesyłanie lub dystrybucja paliw ciekłych, WPC – wytwarzanie paliw ciekłych.

63 Dane w tym zakresie URE gromadzi od 2015 roku.

Tabela 16 zawiera dane dotyczące liczby firm płacących minimalną i maksymalną opłatę koncesyjną. Zestawiając dane z tabel 15 i 16 można obliczyć udział firm płacących minimalną opłatę koncesyjną w ilości firm na koniec roku (por. tabela 17). W 2022 roku największy udział firm płacących minimalną opłatę odnotowano dla przesyłu i dystrybucji paliw ciekłych (PPC). Wynika to jednak z faktu, że koncesję taką posiadały 3 podmioty, przy czym 2 z nich nie wykazały przychodu. Znacznie bardziej zastanawiająca jest sytuacja dla koncesji wytwarzania paliw ciekłych (WPC) i obrotu paliwami ciekłymi (OPC). Odpowiednio 48,5 proc. i 46.7 proc. podmiotów nie wykazało przychodu. W liczbach nominalnych było to 16 i 2588 podmiotów. W przypadku koncesji WPC liczba podmiotów, które mogłyby podlegać bardziej drobiazgowej kontroli, jest niewielka, jednak dla koncesji OPC jest bardzo duża. Chcąc skontrolować wszystkie podmioty w ciągu roku, powinno się kontrolować niecałe 50 podmiotów tygodniowo. Można przypuszczać, że byłoby to duże wyzwanie logistyczne i kadrowe dla URE. Dokładne wyjaśnienie sytuacji tych podmiotów pozwoliłoby natomiast na weryfikację tezy POPIHN dotyczącej tzw. uśpionych przedsiębiorstw i spełnienie rekomendacji NIK w tym zakresie⁶⁴. Można jednak przypuszczać, że przedstawione dane wskazują, że nielegalne wytwarzanie paliw nie jest wyłącznie domeną nielegalnie działających podmiotów. Nadzór nad rynkiem musi być drobiazgowy, chcąc uniknąć jego rozszczelnienia czy zwiększenia skali nadużyć.

Ostatnim z wymienionych schematów nadużyć na rynku paliw płynnych jest zmiana przeznaczenia oleju opałowego i żeglugowego. Najczęściej polega na odbarwianiu i uszlachetnianiu. Olej ten jest następnie używany jako olej napędowy. Wszystkie typy olejów są klasyfikowane wtedy na tym samym kodzie CN, tj. 2710 19 43⁶⁵. I. Mirek wskazuje, że towarzyszy temu składanie fałszywych oświadczeń paliwowych, a celem jest otrzymanie wyrobu akcyzowego za niższą cenę (Mirek, 2016, s. 392).

64 Interesująca analiza dla 2017 roku została przeprowadzona przez Transparent Data. Analizując koncesję OPC odkryli, że niektóre podmioty kontrolują po kilka koncesji (rekordzista kontrolował 61 koncesji). Możliwe, że jest to dostosowane do prowadzonego modelu biznesowego. Szczegóły dostępne są pod adresem: <https://medium.com/blog-transparent-data/nowe-koncesje-na-paliwa-czy-szara-strefa-istnieje-780ae9a6308e> (dostęp 29.03.2024).

65 Oleje żeglugowe klasyfikowane są jako 2710 19 43 MGO.

Tabela 18. Ilość i rodzaj paliw żeglugowych dostarczonych do portów i przystani morskich w latach 2019-2022 w tonach

Rodzaj paliwa / lata	2019	2020	2021	2022
2710 19 43 MGO	68 816	102 188	83 342	90 498
2710 19 43 ON	93	145	69 062	42 875
2710 19 47 MGO	293 753	101 987	83 028	72 098
2710 20 11 ON	38	52	44	44
2710 19 62 RMD80	21 619	52 452	54 337	38 795
2710 19 62 RME180	-	6 070	544	-
2710 19 64 IFO	1 267	-	-	-
2710 19 67 IFO	7 705	-	-	-
2710 19 68 IFO	28 056	-	-	-
2707 99 99 VLSFO	-	27 383	14 872	-
LNG 2711 11 00	-	130	199	-
PB95 2710 12 45	-	27	28	40
PB98 2710 12 49	-	34	35	24

Źródło: Opracowanie własne na podstawie rocznych podsumowań informacji o ilości i rodzajach paliw żeglugowych dostarczonych w poszczególnych portach i przystaniach morskich w latach 2019-2022 (art. 13e Ustawy o zapobieganiu zanieczyszczeniu morza przez statki – Dz.U. z 2023 r. poz. 1072).

Dane w tabeli 18 pokazują ilość paliw żeglugowych, jakie dostarczane są do portów i przystani morskich. Jest ona relatywnie niewielka, biorąc pod uwagę konsumpcję poszczególnych paliw ciekłych w skali kraju. Znaczenie jej może być jednak istotne dla lokalnej gospodarki i ewentualnych nadużyć. W szczególności, widoczny wzrost ilości dostarczonego paliwa żeglugowego o kodzie CN 2710 19 43 ON pomiędzy rokiem 2020 a 2021 jest nietypowy. Zaistnienie tego typu wahań powinno skutkować ich weryfikacją przez odpowiednie służby skarbowe.

Chcąc efektywnie walczyć z wymienionymi w tym podrozdziale nadużyciami, nie należy zapominać, że elementem mającym znaczenie dla ich skali będzie również walka z korupcją⁶⁶. Omawiane wcześniej znaczenie instytucji nieformalnych wskazuje, że jeśli będzie występować społeczne przyzwolenie na zachowania korupcyjne, połączone z niedostateczną formalną kontrolą, wyeliminowanie czy minimalizacja nadużyć podatkowych będzie mało skuteczne.

⁶⁶ Więcej na ten temat można znaleźć w: Z. Dobrowolski, M. Dobrowolska (2020), *Zarządzanie antykorupcyjne w sektorze publicznym: teoria i praktyka: stosowanie normy PN-ISO-37001*, Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.

3.4. Problem olejów smarowych

W prowadzonych dotychczas analizach oleje smarowe pojawiały się jako komponenty w wytwarzaniu nielegalnego paliwa czy „przykrywka” do produkcji oleju napędowego. Problem olejów smarowych jest jednak szerszy, gdyż dotyczy również gospodarki odpadowej. Przepracowane oleje smarowe są wykorzystywane w celach grzewczych, co powoduje nie tylko straty budżetowe, ale przede wszystkim jest bardzo szkodliwe dla środowiska. Przepracowane oleje są często spalane w niedostosowanych do tego piecach, które nie osiągają wystarczającej temperatury, przez co w spalinach emitowane są różnego rodzaju szkodliwe frakcje. Motywacją do tego typu zachowań są koszty ogrzewania, które w ostatnich latach znacznie wzrosły. Ludzie, poszukując alternatyw w stosunku do legalnego oleju opałowego, po prostu spalają zużyte oleje, których pozyskanie jest relatywnie tanie. W rezultacie gospodarka odpadami jest zachwiana, gdyż firmy recyklingowe nie są w stanie pozyskać z rynku wystarczającej ilości surowca, który zakontraktowały w umowach (POPIHN, 2023, s. 46, UN Global Compact, 2021, s. 84-86). W tym miejscu warto jednak zaznaczyć, że od 1 listopada 2019 roku ujednolicono stawki akcyzy na oleje smarowe i preparaty smarowe, przez co zlikwidowano zaburzenia rynkowe pomiędzy preparatami z grupy CN 2710 oraz z grupy CN 3403. Poza tym rynek olejów smarowych został objęty większym nadzorem (POPIHN, 2020, s. 6-7).

Wydaje się, że pomimo podjętych do tej pory działań, rynek olejów smarowych nadal boryka się z wieloma problemami. Pomijając problemy recyklingu olejów przepracowanych oraz postulowanego od wielu lat przez branżę wprowadzenia opłaty depozytowej, wydaje się, że oleje smarowe są wykorzystywane w innych celach niż wynika to z ich przeznaczenia. Przede wszystkim zużywane są jako substytut oleju opałowego. Tabele 19 i 20 prezentują dane dotyczące rynku olejów smarowych w Polsce w latach 2018-2022. Tabela 19 zawiera dane URE gromadzone według kodów CN odnośnie konsumpcji olejów smarowych. Konsumpcja została obliczona jako różnica pomiędzy wytworzeniem powiększonym o przywóz i pomniejszonym o wywóz.

Tabela 19. Konsumpcja olejów smarowych wg kodów CN w latach 2018-2022 w tonach

Kod CN /lata	2018	2019	2020	2021	2022
2710 19 71	79,0	7 537,1	26,4	13 162,4	39 024,2
2710 19 75	0,0	0,0	0,0	1,2	0,0
2710 19 81	80 579,1	84 116,6	101 593,1	119 818,2	127 723,2
2710 19 83	17 964,6	16 656,0	26 538,6	33 402,5	36 128,1

Kod CN /lata	2018	2019	2020	2021	2022
2710 19 85	11 483,2	8 719,6	8 525,7	6 075,7	7 971,8
2710 19 87	10 887,9	11 372,2	18 414,4	19 485,6	18 844,4
2710 19 91	4 127,9	4 111,1	7 534,3	11 107,3	7 564,9
2710 19 93	487,1	2 673,4	3 947,1	5 296,9	15 069,1
2710 19 99	93 289,2	114 882,2	138 328,1	136 510,7	110 741,5
2710 20 90s*	-2,5	-16,6	-22,0	-213,0	1,6
3403 19 10	0,0	0,0	1 732,4	2 185,9	1 954,4
3403 19 20	0,0	0,0	420,8	1 614,9	302,0
3403 19 80	0,0	0,0	32 709,9	35 674,2	88 411,6
Ogółem	218 895,4	250 051,7	339 748,8	384 122,6	453 736,7
Stopa zm.		14,2%	35,9%	13,1%	18,1%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych URE.

* Zastanawiająca jest ujemna konsumpcja w przypadku tego kodu CN. Nie uzyskano jednak wyjaśnień w tej sprawie z URE. Ilości są jednak na tyle małe, że można je uznać za nieistotne.

Dynamika zmian konsumpcji w latach 2018-2022 jest dodatnia i zdecydowanie przewyższa obserwowaną w tym okresie dynamikę wzrostu PKB (por. tabela 19). Poza tym, w przypadku niektórych kodów CN widać bardzo duży wzrost konsumpcji pomiędzy okresami. Przykładowo: dla kodu CN 2710 19 71 występowały bardzo duże wahania w badanym okresie, dla kodu CN 3403 19 80 nastąpił prawie 150-procentowy wzrost konsumpcji pomiędzy rokiem 2021 a 2022, dla kodu CN 2710 19 93 widoczne były bardzo duże skoki konsumpcji, a pomiędzy rokiem 2021 a 2022 wzrost wyniósł przeszło 180 procent.

Tabela 20. Rynek olejów smarowych w latach 2018-2022 w tonach

Lata	2018	2019	2020	2021	2022
Całkowity rynek olejów smarowych	234 624	226 448	219 270	241 973	237 219
St. zmian		-3,5%	-3,2%	10,4%	-2,0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych POPiHN.

Tabela 20 zawiera dane POPiHN dotyczące całkowitego rynku olejów smarowych. Porównując je z danymi URE z tabeli 19 widać duże rozbieżności począwszy od 2020 roku. W poszczególnych latach różnice procentowe (przy założeniu, że dane POPiHN stanowią bazę) wyniosły odpowiednio: 2018 (-6,7 proc.); 2019 (10,4 proc.); 2020 (54,9 proc.); 2021 (58,7 proc.) i 2022 (91,3 proc.). Przyjmując założenie, że dodatnia różnica stanowi wielkość konsumpcji olejów smarowych, które zużywa się w celach opałowych, można oszacować straty

z tytułu podatku akcyzowego na następujących poziomach⁶⁷: w 2019 – jeśli różnicę potraktować jako zużycie oleju opałowego ciężkiego 1,5 mln zł lub jeśli różnicę potraktować jako zużycie lekkiego oleju opałowego 63 mln zł; w 2020 – odpowiednio 7,7 mln zł lub 61 mln zł; w 2021 – odpowiednio 9 mln zł lub 67 mln zł i w 2022⁶⁸ – odpowiednio 13,8 mln zł lub 43,6 mln zł. W przypadku przeznaczenia tej różnicy na cele napędowe luka podatkowa w akcyzie wzrosłaby około 5 razy w stosunku do luki dla lekkiego oleju opałowego. W skali dochodów budżetowych z akcyzy nie są to wielkie kwoty, jednak oleje smarowe stanowią jeden z problemów, z jakimi boryka się rynek paliw ciekłych. Nagromadzenie się nadużyć w tym zakresie na lokalnym rynku będzie mocno na niego oddziaływać.

Podsumowanie:

- ▶ W przypadku społecznego przyzwolenia na nielegalne działania oraz przy słabości instytucji nadzorujących rynek skuteczność walki z nielegalnym obrotem paliwami płynnymi będzie mniejsza. Projektując narzędzia do walki z uchycieniem się od opodatkowania warto nie tylko skupiać się na ich konstrukcji, ale również analizować środowisko gospodarczo-społeczne, w którym będą stosowane.
- ▶ Różnice w stawkach podatku akcyzowego stanowią główną systemową przyczynę nadużyć na rynku paliw płynnych. Podatek akcyzowy ma charakter cenotwórczy. Stosowanie różnych stawek na produkty o bardzo zbliżonych lub praktycznie identycznych właściwościach będzie umożliwiać substytucję ich konsumpcji, co będzie powodować nadużycia.
- ▶ Najczęściej obserwowane schematy nadużyć na rynku paliwowym polegają na: imporcie benzyny, oleju napędowego oraz gazu LPG na podstawie sfałszowanej czy podrobionej dokumentacji handlowej, podatkowej i dokumentacji produktu; tzw. ginących tranzytach; nielegalnej produkcji oraz zmianie przeznaczenia oleju opałowego i żeglugowego.
- ▶ Nielegalny obrót czy wytwarzanie paliw płynnych nie odbywa się wyłącznie w szarej strefie. Działalność legalnie funkcjonujących firm z ważnymi koncesjami powinna być szczegółowo monitorowana. W szczególności dotyczy to tzw. „uśpionych przedsiębiorstw”. W ramach koncesji wytwarzania paliw ciekłych (WPC) i obrotu paliwami ciekłymi (OPC), w 2022 roku było

67 Do szacunków wzięto stawki akcyzy od olejów opałowych lekkich w wysokości 232 zł za m³ oraz dla olejów opałowych ciężkich w wysokości 64 zł za tonę.

68 Ze względu na obniżkę akcyzy na olej opałowy lekki w roku 2022 zastosowano średnią ważoną dwóch stawek, tj. 232 oraz 97 zł.

to odpowiednio 48,5 proc. i 46,7 proc. podmiotów. W liczbach nominalnych było to 16 i 2588 podmiotów.

- ▶ Z powodu nadużyć na rynku olejów smarowych luka w podatku akcyzowym w latach 2019-2022 wyniosła: w 2019 – jeśli różnicę potraktować jako zużycie oleju opałowego ciężkiego 1,5 mln zł lub jeśli różnicę potraktować jako zużycie lekkiego oleju opałowego 63 mln zł; w 2020 – odpowiednio 7,7 mln zł lub 61 mln zł; w 2021 – odpowiednio 9 mln zł lub 67 mln zł i w 2022 – odpowiednio 13,8 mln zł lub 43,6 mln zł. W przypadku gdyby oleje smarowe były przeznaczone na cele napędowe, luka podatkowa w akcyzie wzrosłaby około 5 razy w stosunku do luki dla lekkiego oleju opałowego.

4. Metody ograniczania uchylania się od opodatkowania sprzedaży paliw – stosowane narzędzia

Od 2016 roku zaczęto konsekwentnie i systemowo wdrażać regulacje prawne, które znacząco uszczelniły system podatkowy (Sarnowski, Lewandowski, 2021), co w rezultacie wpłynęło na wzrost oficjalnej konsumpcji paliw i wzrost dochodów budżetowych z akcyzy na paliwa. Wprowadzane rozwiązania nie dotyczyły wyłącznie rynku paliw, a całości systemu podatkowego. Z punktu widzenia tematu opracowania, najbardziej interesujące są zmiany dotyczące sektora paliw ciekłych i im poświęcony jest niniejszy rozdział. Wprowadzone narzędzia będą analizowane przede wszystkim pod kątem ściągalności podatku akcyzowego.

4.1. Pakiet paliwowy i System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT)

Z prowadzonych w rozdziale 3 analiz wynikało, że jednym ze schematów nadużyć na rynku paliw były tzw. znikające tranzyty. Przewożone przez Polskę paliwo, zamiast trafić do zagranicznego odbiorcy, było nielegalnie sprzedawane w kraju. Wymóg odpowiedniego monitorowania transportów z pewnością ograniczyłby skalę nadużyć. Wynika to z prostej logiki, ale i znajduje oparcie w teorii ekonomii. Paliwo jest towarem, na którego finalną cenę duży wpływ ma wysokość opodatkowania (przeważnie stanowi około połowy ceny – por. rysunek 1).

Uchylenie się od opodatkowania pozwala na wygenerowanie dużych zysków z nielegalnego procederu. Występująca asymetria informacji pomiędzy instytucjami państwa a podmiotami gospodarczymi skutkuje powstaniem pokusy nadużycia, tym bardziej że potencjalne „zyski” są znaczne. Jednym z narzędzi usuwania asymetrii informacji, a zatem i zjawiska pokusy nadużycia, jest jak najlepszy monitoring przewozu towarów akcyzowych.

Z dniem 1 sierpnia 2016 roku weszła w życie większość przepisów tzw. pakietu paliwowego⁶⁹. Choć głównym celem wprowadzanych zmian było uszczelnienie podatku VAT w obszarze wewnątrzwspólnotowego obrotu paliwami płynnymi, zmienione przy okazji akty prawne⁷⁰ miały również niebagatelny wpływ na ścigalność podatku akcyzowego od paliw płynnych. Według P. Suchockiego, najistotniejsze zmiany odnoszące się do podatku akcyzowego sprowadziły się do⁷¹:

- ▶ *ograniczenia możliwości świadczenia usług przez podmioty prowadzące składy podatkowe i zarejestrowanych odbiorców, mających za przedmiot paliwa silnikowe w handlu wewnątrzwspólnotowym, wyłącznie na rzecz podmiotów spełniających określone kryteria, w szczególności: posiadanie koncesji na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą; bycie właścicielem nabywanych paliw; posiadanie siedziby (miejsca zamieszkania) w Polsce lub zarejestrowanego oddziału przez podmiot zagraniczny,*
- ▶ *zwiększenia zakresu obowiązków informacyjnych po stronie podmiotów prowadzących składy podatkowe i zarejestrowanych odbiorców (obowiązek informowania Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych oraz ministra właściwego do spraw finansów publicznych o podmiotach, na rzecz których dokonano nabyć wewnątrzwspólnotowych paliw oraz o nabytych paliwach),*
- ▶ *realizacji nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wymaga: posiadania koncesji na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą lub wpisu do rejestru systemu zapasów interwencyjnych,*
- ▶ *zakazu nabywania wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na rzecz podmiotów trzecich.*

69 Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 1052) <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20160001052> (dostęp 4.04.2024).

70 Zmienione zostały ustawy: Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2009 nr 3 poz. 11), Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz.U. 2007 nr 52 poz. 343), Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r., poz. 628) oraz Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. 1997 nr 54 poz. 348). Prawo energetyczne jest kluczowe dla funkcjonowania Urzędu Regulacji Energetyki, który nadzoruje proces koncesyjny.

71 P. Suchocki (2016), *Pakiet paliwowy obowiązuje od początku sierpnia*, Blog DZP więcej niż prawo, 16 sierpnia 2016, <https://www.dzp.pl/blog/tax/zmiany-w-przepisach/pakiet-paliwowy-obowiazuje-poczatku-sierpnia/> (dostęp 4.04.2024).

Oznaczało to uszczelnienie obrotu paliwami ciekłymi poprzez zwiększenie kontroli nad podmiotami operującymi na rynku (wymóg posiadania koncesji, posiadania siedziby w Polsce etc.) oraz zwiększenie obowiązków informacyjnych. Zmiany te pozwoliły na lepsze monitorowanie rynku. Poza tym zmienione przepisy w prawie energetycznym pozwoliły na eliminację z ubiegania się o koncesję podmiotów, które reprezentują osoby skazane za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, zaostrożenie kryteriów wydawania koncesji oraz ułatwienie jej cofnięcia w przypadku braku spełniania kryteriów i obowiązków koncesyjnych⁷². Dopełnieniem tego było wprowadzenie do przepisów nowych kategorii przestępstw skarbowych związanych z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów i przemieszczeniem wyrobów akcyzowych bez odpowiednich dokumentów.

W marcu 2017 roku zostały uchwalone przepisy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁷³. Regulacje te są komplementarne w stosunku do przepisów z pakietu paliwowego i składają się na tzw. system monitorowania przewozów (rejestr SENT) (Macudziński, 2019, s. 28). Teleinformatyczny system SENT został utworzony przez Krajową Administrację Skarbową, w celu monitorowania przewozu i obrotu towarami wrażliwymi. Wprowadzenie systemu miało służyć zwalczaniu nadużyć gospodarczych, co przekładałoby się na wzmocnienie uczciwej konkurencji rynkowej. W systemie SENT monitorowaniu podlega:

- ▶ przewóz i obrót towarów rozpoczynający się i kończący się na terytorium Polski oraz poza terytorium Polski,
- ▶ przewóz i obrót towarów rozpoczynający się i kończący się poza terytorium Polski,
- ▶ przewóz towarów rozpoczynający się poza terytorium Polski i kończący się na terytorium Polski⁷⁴.

Skuteczne monitorowanie przewozu w systemie SENT jest wspierane przez dane geolokalizacyjne pochodzące z zamontowanego u przewoźnika lokalizatora. Wykorzystuje się tu technologie pozycjonowania satelitarnego i transmisji danych (SENT-GEO). W tym miejscu warto zauważyć, że nie jest to jedyny system monitorowania przemieszczania wyrobów akcyzowych. Poza systemem SENT działa również system EMCS PL2 (System Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych) (ang. – *Excise Movement and Control System*). W rezultacie możliwe jest, że niektóre wyroby są podwójnie monitorowane. Stanowi

⁷² Zmiany te są określane jako tzw. pakiet energetyczny. Zostanie on szerzej omówiony w kolejnym podrozdziale.

⁷³ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. 2017 poz. 708).

⁷⁴ Por. <https://puesc.gov.pl/uslugi/przewoz-towarow-objety-monitorowaniem-sent> (dostęp 4.04.2024).

to obciążenie dla przedsiębiorców. W przypadku niektórych paliw np. paliwa żeglugowego i lotniczego, pod pewnymi warunkami, wprowadzono zwolnienia z monitorowania w SENT, jeśli monitoruje się przewóz w systemie EMCS⁷⁵ (dokument e-DD)⁷⁶.

Lista towarów podlegających monitorowaniu w systemie SENT ulegała i nadal podlega zmianom. W przypadku paliw płynnych monitorowane grupy towarów oparte są o kody nomenklatury scalonej (CN). Z zasady monitorowaniu podlegają tzw. towary wrażliwe. Są to towary, którymi obrót narażony jest na największe nadużycia gospodarcze lub skarbowe. Poszerzanie listy towarów odbywa się w drodze rozporządzeń. W tym miejscu warto zauważyć, że oprócz poszerzenia katalogu towarów należy zwracać uwagę na możliwości ich przewozu poza systemem SENT. Omawiane w rozdziale trzecim schematy nadużyć na rynku wskazywały przede wszystkim na problem przewozu paliw w tzw. mauzerach czy, w przypadku gazu płynnego (LPG), w niewielkich butlach gazowych.

Tabela 21. Dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów

Rok / wyszczególnienie	2017	2018	2019	2020
Liczba zgłoszeń w SENT	2 302 029	3 303 468	3 312 058	3 915 264
Liczba kontroli	261 908	470 537	516 973	505 437
Liczba nieprawidłowości	2 805	5 265	6 589	5 917

Źródło: Sarnowski, J., Lewandowski, M., (2021), *Kamienie milowe poprawy ściągalności podatku akcyzowego w latach 2016-2021*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, vol. 3, no. 295, s. 62.

W tabeli 21 przedstawiono dane dotyczące systemu SENT. Wynika z nich, że od roku 2017 do 2020 liczba zgłoszeń w systemie wzrastała. Największy wzrost odnotowano pomiędzy rokiem 2017 a 2018. Liczba wykrytych nieprawidłowości waha się w granicach 1 proc. przeprowadzonych kontroli. W stosunku do liczby zgłoszeń, liczba przeprowadzanych kontroli wzrosła pomiędzy rokiem 2017 a 2020. Mimo to kontrolowanych było maksymalnie 15,6 procent transportów. W ocenie NIK wdrożenie systemu SENT zostało ocenione pozytywnie. Kontrolerzy przede wszystkim wskazali na wzrost legalnej konsumpcji towarów akcyzowych (np. paliwa, alkohol, tytoń) oraz wzrost dochodów budżetowych z tego tytułu⁷⁷. Wpłynęło to również na poprawę konkurencji na danych rynkach.

75 Na terenie Unii Europejskiej funkcjonuje jeszcze system NCTS (ang. – *New Computerised Transit System*) służący monitorowaniu tranzytu w procedurze WPT.

76 Por. <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/ekspers-akcyzowy/e-DD-wylacza-obowiazek-SENT-dla-wybranych-wyrobow.html> (dostęp 4.04.2024).

77 Potwierdzenie wniosków kontroli NIK można odnaleźć w danych prezentowanych rozdziale pierwszym: Tabela 2 i 3 czy rysunek 1. W danych łatwo zauważyć wzrost dochodów budżetowych począwszy od 2017 roku do czasu wybuchu pandemii COVID-19.

Pomimo ogólnej pozytywnej oceny, kontrolerzy NIK zauważyli błędy wynikające z braku odpowiedniej koordynacji kontroli pomiędzy KAS a Głównym Inspektorem Transportu Drogowego oraz Policją. Pojawiły się problemy z raportowaniem działań kontrolnych oraz koordynacją działań pomiędzy poszczególnymi służbami (NIK, 2020, s. 9-12). Największe zastrzeżenia do KAS zgłoszono w raporcie NIK w odniesieniu do mechanizmów umożliwiających weryfikację wiarygodności danych, odnotowywanych w rejestrze zgłoszeń, w module KONTROLA. NIK stwierdził liczne nieprawidłowości: *związane z niedokonywaniem adnotacji o przeprowadzonych kontrolach SENT, dublowaniem adnotacji czy też dokonywaniu adnotacji o kontrolach niebędących kontrolami SENT*. (Tamże, s. 13). Wydaje się, że odnotowane przez NIK problemy będą znikać wraz z coraz dłuższym okresem użytkowania systemu.

Analizując raport NIK warto jednak zwrócić uwagę na jeszcze jeden wniosek, który może mieć znaczenie dla efektywności prowadzonych kontroli. W raporcie stwierdzono: *brak szacowania przez Ministra Finansów szarej strefy w obrocie towarami akcyzowymi i luki podatkowej wynikającej z nieprawidłowości w obrocie tymi towarami. Na dzień zakończenia czynności kontrolnych, tj. 14 lutego 2020 r., Ministerstwo Finansów prowadziło dopiero początkowe prace, przy współpracy z Bankiem Światowym, w zakresie metod szacowania szarej strefy w obszarze wyrobów akcyzowych* (Tamże, s. 9). Brak szacunków dotyczących szarej strefy nie pozwala na określenie skali problemu, co wpływa na decyzję o intensyfikacji kontroli. Wdrożenie odpowiedniej metodologii szacowania szarej strefy mogłoby pomóc w zaprojektowaniu algorytmów wskazujących obszary czy podmioty, które powinny być kontrolowane. Powinno to wpłynąć na efektywność kontroli. Wydaje się, że zgromadzone w systemie SENT dane powinny zostać poddane odpowiedniej analizie *Big Data*, co mogłoby przynieść wiele korzyści informacyjnych i pomóc w dalszym zwiększaniu ściągalności podatków. Wprowadzone w ramach pakietu paliwowego dotkliwe kary pieniężne z pewnością odstraszą od nielegalnych działań, jednak wysokie prawdopodobieństwo wykrycia, czyli nieuchronność kary oddziałuje jeszcze skuteczniej.

4.2. Pakiet energetyczny

Regulacją prawną mającą na celu ograniczenie nadużyć na rynku paliw ciekłych był również tzw. pakiet energetyczny⁷⁸. Wprowadzone zmiany zostały ujęte w ustawie zmieniającej prawo energetyczne. Zmiany w pakiecie paliwowym i pakiecie energetycznym są do siebie komplementarne i zdarza się, że określa się je nawet jako tzw. pakiet paliwowo-energetyczny.

Z punktu widzenia tematu opracowania najistotniejsze zmiany wprowadzone w pakiecie energetycznym odnosiły się do ustanowienia ustawowej definicji paliw ciekłych oraz uszczegółowienia procesu wydawania i odbierania koncesji paliwowych przez Prezesa URE. W pierwszym przypadku, do czasu nowelizacji ustawy, Prezes URE w drodze administracyjnej decyzji określał, czy dana substancja jest paliwem, czy nim nie jest⁷⁹. Miało to niebagatelne znaczenie dla przedsiębiorstw, gdyż wymagało od nich posiadania koncesji, jeśli dana substancja okazała się paliwem. Unikanie działalności koncesjonowanej pozwalało na mniejszy nadzór nad prowadzoną działalnością. W drugim przypadku nowelizacja zaostrzyła kryteria dotyczące możliwości otrzymania koncesji oraz poszerzyła możliwości jej odbierania przez Prezesa URE. Wśród najistotniejszych zmian zaostrzających wymagania dotyczące otrzymania koncesji należy wymienić: brak karalności (skazanie za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe), obowiązek zarejestrowania się jako podatnik od podatku od towarów i usług⁸⁰, obowiązek posiadania siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prowadzenia przez podmiot zagraniczny działalności gospodarczej za pośrednictwem oddziału z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁸¹, obowiązek posiadania własnych pojemności magazynowych lub zawarcia umowy przedwstępnej o magazynowanie zapasów obowiązkowych paliw⁸², oraz wymóg złożenia zabezpieczenia majątkowego⁸³. Poza tym ustawodawca rozszerzył treść wniosku o udzielenie koncesji (koncesje WPC i OPZ), w których należy dokładniej opisać władze spółki, planowaną wielkość produkcji lub obrotów, sposób realizacji zapasów obowiązkowych i NCW oraz określenie miejsca magazynowania. Działania te mają na celu uwiarygodnić przedsiębiorstwo.

78 Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 1165), <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20160001165> (dostęp 5.04.2024).

79 Por. A. Walkiewicz, Ł. Petelski, *Nowelizacja ustawy Prawo energetyczne – istotne zmiany dla branży paliwowej*, https://www.cire.pl/pliki/2/2016/160823_bird_bird_nowelizacja_ustawy_prawo_energetyczne_8211_istotne_zmiany_dla_branzy_paliwowej.pdf (dostęp 5.04.2024).

80 Art. 33 ust. 1b pkt 3 Prawa energetycznego.

81 Art. 33 ust. 1b pkt 1 Prawa energetycznego.

82 Art. 33 ust. 1b pkt 4 Prawa energetycznego.

83 Art. 38a Prawa energetycznego.

Nowe regulacje poszerzyły również możliwości kontrolne Prezesa URE dotyczące naruszenia warunków koncesji. Ustawodawca zdecydował się rozszerzyć katalog przesłanek, po zaistnieniu których Prezes URE zobowiązany jest do cofnięcia koncesji oraz tych, po których będzie miał uprawnienia do cofnięcia koncesji⁸⁴. Pomimo poszerzonych uprawnień w 2022 roku nadal występował problem tzw. uśpionych przedsiębiorstw (por. rozdział 3 tabela 16). Na podstawie raportu NIK o nadużyciach w sektorze paliw płynnych można wnioskować, że przyczyna leży w możliwościach kontrolnych URE. Urząd boryka się z niedofinansowaniem, co przekłada się na możliwości kadrowe.

Ostatnim istotnym wymogiem narzuconym Prezesowi URE przez regulacje zawarte w pakiecie energetycznym jest prowadzenie rejestru tzw. podmiotów przewożących⁸⁵. Podobnie jak w przypadku koncesjonariuszy, do rejestru nie mogą być wpisane podmioty skazane z przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Z rejestru wykreśla się podmioty, które przez okres kolejnych 6 miesięcy nie dokonały przewozu paliw ciekłych.

4.3. Centralna Ewidencja Wyrobów Akcyzowych (CEWA)

Informatyzacja procesu obrotu wyrobami akcyzowymi jest jednym ze sposobów na pozyskanie, praktycznie w czasie rzeczywistym, kluczowych danych od przedsiębiorstw. Poza tym elektronizacja ewidencji pozwala bardzo szybko zestawiać ze sobą kluczowe dane, np. dane magazynowe. Szybki dostęp do informacji usuwa jej asymetrię, co pozwala na minimalizację niepożądanych działań czy zachowań. Centralna Ewidencja Wyrobów Akcyzowych (CEWA) jest projektem, który ma wspomóc służby skarbowe w analizie danych odnoszących się do tzw. wyrobów wrażliwych. Początkowe plany zakładały, że elektroniczna ewidencja zostanie uruchomiona z początkiem 2022 roku. Nie udało się tego zrealizować. Firmy, które dostosowały swoje ewidencje do systemu elektronicznego, mogły już je tak prowadzić, jednocześnie pozostawiono możliwość prowadzenia ewidencji papierowych. Z początkiem lutego 2024 weszła w życie CEWA. Zastępuje ona wszystkie dotychczasowe ewidencje. CEWA jest systemem informatycznym wdrażanym przez Ministerstwo Finansów. Służy on rejestracji i kontrolowaniu

84 Szczegółowy katalog przesłanek przedstawiają A. Walkiewicz, Ł. Petelski, *Nowelizacja ustawy Prawo energetyczne – istotne zmiany dla branży paliwowej*, https://www.cire.pl/pliki/2/2016/160823_bird__bird_nowelizacja_ustawy_prawo_energetyczne_8211_istotne_zmiany_dla_branzy_paliwowej.pdf (dostęp 5.04.2024).

85 Art. 32a ust. 1 Prawa energetycznego.

obrotu wyrobami akcyzowymi na terenie Polski⁸⁶. W systemie mają znajdować się szczegółowe informacje na temat każdego wyrobu akcyzowego. Chodzi przede wszystkim o informacje dotyczące jego produkcji, przywozu, składowania, obrotu, sprzedaży etc. Szczegółowe monitorowanie i kontrola przebiegu procesu gospodarczego związanego z wyrobem akcyzowym ma pomóc w walce z nielegalnym obrotem. Przykładowo, jeśli w systemie CEWA będzie znajdował się dany stan magazynowy wyrobu akcyzowego, jego obrót czy sprzedaż ponad ten stan nie będzie możliwa. System nie przyjmie takiego wpisu⁸⁷. Funkcjonowanie rejestru zostało uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie ewidencji, dokumentacji i protokołów dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy⁸⁸.

4.4. Zmiana struktury administracji skarbowej (powołanie KAS)

Z dniem 1 marca 2017 powstała Krajowa Administracja Skarbowa (KAS)⁸⁹. Reforma polegała na integracji dotychczasowych struktur administracji celnych, podatkowych i kontroli skarbowej w ramach jednej struktury, tj. KAS. Miało to na celu lepsze wykorzystanie zasobów kadrowych, finansowych i organizacyjnych poprzednich struktur⁹⁰. Nowoczesna struktura służb skarbowych ma być dostosowana do aktualnych wyzwań gospodarczych. Zostało to ujęte w art. 1 ust. 2 Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej: *KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.*

Warto zwrócić uwagę, że do zadań KAS należy nie tylko dbanie o dochody państwa, ale również wspieranie podatników w ich obowiązkach. Zmiana struktury to tylko pierwszy krok, któremu powinny towarzyszyć kolejne, odnoszące

86 Por. <https://taxinsight.pl/baza-wiedzy/blog/digital-tax/centralna-ewidencja-wyrobow-akcyzowych-cewa-nowy-krok-w-cyfryzacji-podatkow/> (dostęp 8.04.2024).

87 Por. <https://www2.deloitte.com/pl/pl/services/Podatki/CEWA-Centralna-ewidencja-wyrobow-akcyzowych.html> (dostęp 8.04.2024).

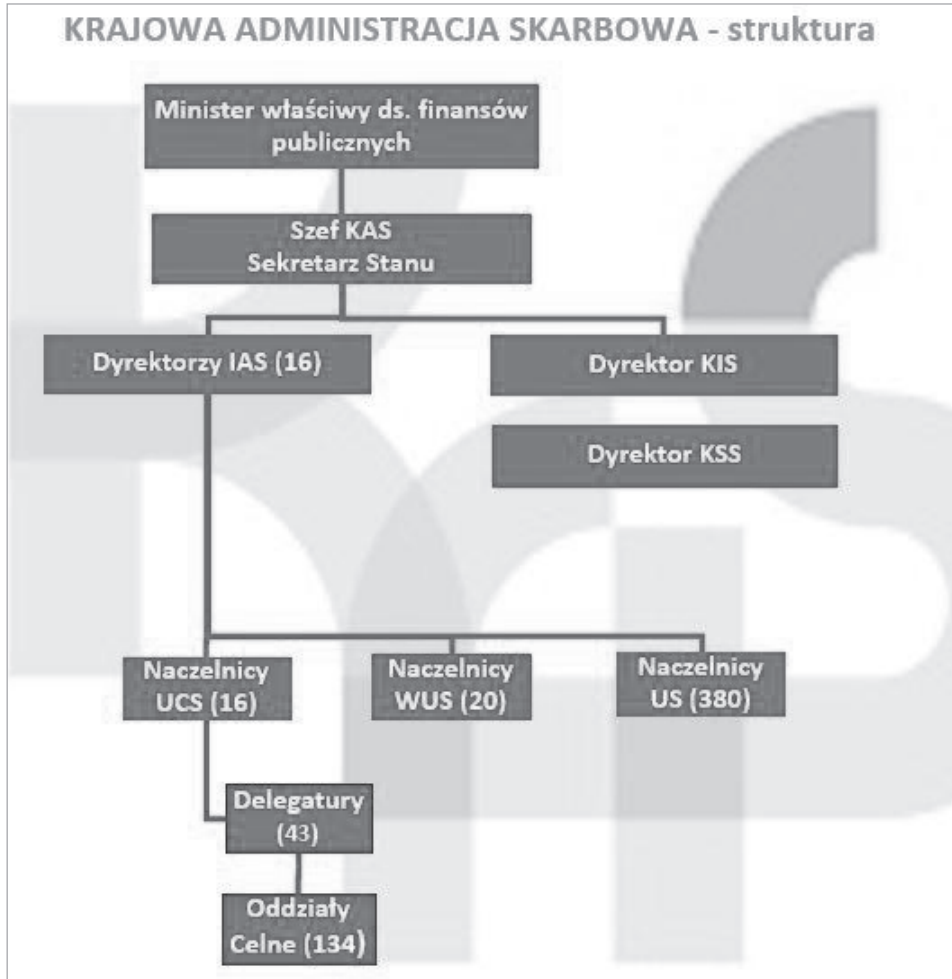
88 Dz.U. 2023 poz. 2817.

89 Została powołana Ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r., poz. 615).

90 Jako zarzuty dla poprzednio funkcjonującej struktury przedstawiano, np. rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych, brak jednolitych interpretacji, dysproporcje w wyposażeniu poszczególnych urzędów, papierowy obieg dokumentów etc. (NIK, 2019a, s. 7).

się do sfery podejścia do podatników. Odpowiednie podejście do podatników będzie wpływać na postrzeganie instytucji skarbowych i może zmniejszać omawiany w rozdziale 3 problem oporu podatkowego.

Rysunek 7. Struktura Krajowej Administracji Skarbowej*



Źródło: Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas> (dostęp 8.04.2024). * Stan na 3.10.2023.

Na rysunku 7 przedstawiono strukturę KAS. Minister Finansów we współpracy z szefem KAS (w randze sekretarza stanu) pełnią nadzór przede wszystkim nad dyrektorami Izb Administracji Skarbowej (IAS), Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) oraz Krajowej Szkoły Skarbowości (KSS). W szczególności dwie ostatnie instytucje wydają się odgrywać niebagatelną rolę w kształtowaniu nowoczesnej administracji. Element informacyjny i edukacyjny wydają się tu być bardzo istotne. Naczelnicy Urzędów Celno-Skarbowych (UCS), Wyspecjalizowanych

Urzędów Skarbowych (WUS), Urzędów Skarbowych (US) stanowią dopełnienie struktury na poziomie lokalnym, wspomagane przez Delegatury i Oddziały Celne.

W 2019 roku struktura organizacji KAS została poddana ocenie NIK. Powstanie KAS zostało uznane za celowe, a skonsolidowana administracja celno-skarbowa stworzyła warunki do poprawy efektywności całego systemu poboru danin publicznych. W wyniku przeprowadzonych zmian wzrosły dochody budżetu państwa. Mimo całościowej pozytywnej oceny wskazano na największe słabości przeprowadzonej reformy, tj. szeroko rozumiane sprawy kadrowe. W tym kontekście szczególne zastrzeżenia sformułowano w stosunku do podatku akcyzowego, dla którego odnotowano istotny spadek kwot wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym oraz kwot objętych tytułami wykonawczymi (NIK, 2019a, s. 11-12). Powstałe problemy były związane podziałem zadań lub niewłaściwym ich przypisaniem do danych komórek organizacyjnych. Po prostu przekazywanie zadań z izb celnych do urzędów skarbowych nie odbyło się płynnie. Powstał również problem braku odpowiednich kwalifikacji urzędników zajmujących się podatkiem akcyzowym (Tamże, s. 16, 98). Nie we wszystkich jednostkach wystąpił jednak ten problem.

Rysunek 8. Terminowość załatwiania spraw z zakresu podatku akcyzowego i podatku od gier przez izby celne i izby administracji skarbowej

Wyszczególnienie	Podjęcie pierwszych czynności		Zakończenie postępowania	
	IC	IAS	IC	IAS
	ilość dni			
1	2	3	4	5
IAS Bydgoszcz	2-182	6-52	2-522	50-231
IAS Katowice	2-125	6-499	11-1776	34-489
IAS Kielce	1-31	1-29	28-674	38-141
IAS Rzeszów	2-62	12-79	1-39	111-475
IAS Szczecin	1-54	1-67	1-100	14-91
IAS Warszawa	1-101	6-163	1-434	26-163
IAS Wrocław	1-59	6-20	10-123	6-55
IAS Zielona Góra	6-48	3-46	bd.	bd.

Źródło: NIK, *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, Informacja o wynikach kontroli, Nr ewid. 159/2019/P/18/009/KBF, s. 106.

Rysunek 8 przedstawia dane z kontroli NIK dotyczące terminowości załatwiania spraw w danych jednostkach organizacyjnych przed i po reformie. Z danych wynika, że w niektórych jednostkach sytuacja uległa poprawie, a w innych nie-estety się pogorszyła. Dyrektorzy IAS, w których doszło do wydłużenia czasu załatwiania spraw, wskazywali takie przyczyny jak: duża ilość wpływających spraw na

pracownika, rotacje pracowników, brak odpowiedniego przeszkolenia merytorycznego, a także okres przejściowy (Tamże, s. 107). Wydaje się, że wraz z upływem czasu powyższe problemy powinny zanikać. Należy jednak dbać o jakość kadr poprzez odpowiedni system szkoleń, a także poprzez system płac lub przywilejów, który nie będzie zniechęcał do służby wysoko wykwalifikowanych pracowników⁹¹.

4.5. Projektowane regulacje prawne – projekt CONNECT

Wprowadzone dotychczas zmiany w regulacjach na rynku paliw ciekłych doprowadziły do znacznego wzrostu dochodów budżetowych oraz poprawiły sytuację rynkową legalnie działających przedsiębiorstw. Pomimo pozytywnej oceny przeprowadzonych zmian, nadal istnieją obszary, w których należy dokonać systemowych korekt oraz uszczelnień, czy po prostu doprecyzować istniejące przepisy. W tym celu w dniu 11 lipca 2023 do Sejmu wpłynął rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia nieprawidłowości w obrocie niektórymi towarami oraz usprawnienia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej⁹². W uzasadnieniu do projektu stwierdza się, że: *w sposób kompleksowy reguluje (projekt) zasady obrotu i przewozu tzw. „wrażliwych” towarów (wyrobów akcyzowych i innych wskazanych w przepisach o monitorowaniu przewozu towarów). Projektowane zmiany pozwolą na uregulowanie bądź doszczegółowienie rozwiązań mających bezpośredni wpływ na sposób prowadzenia działalności gospodarczej w tych obszarach. Analiza funkcjonujących rozwiązań prawnych unaoczniała konieczność wprowadzenia zmian mających na celu dalsze uszczelnianie systemu podatkowego oraz konieczność ograniczenia możliwości prowadzenia działalności gospodarczej z pominięciem obowiązujących regulacji w celu minimalizowania nieprawidłowości*⁹³. W odniesieniu do rynku paliw ciekłych zwraca się uwagę na problemy *w zakresie procedur kontroli rynku i zapewnienia efektywnych procedur współpracy między organami administracji publicznej odpowiedzialnymi za nadzór nad rynkiem paliw* (Tamże, s. 4). Ustawodawca zauważa, że pomimo wprowadzonych zmian podmioty działające niezgodnie z prawem nadal wprowadzają na rynek paliwo nieznanego pochodzenia⁹⁴. Nie spełnia ono wymogów

91 W artykułach prasowych dotyczących raportu NIK oceniającego strukturę KAS zwracano uwagę na „rozmundurowanie” celników i nadanie im statusu urzędników (mniej korzystny status od statusu funkcjonariusza celnego). Było to koło 4000 osób. Spowodowało to odejścia ze służby osób z dużym doświadczeniem oraz kompetencjami. W efekcie odbiło się to na ściągłości podatku akcyzowego, por. <https://www.rp.pl/podatki/art9065461-brak-fachowcow-w-kas-powodem-mniej-szych-wplywow-z-akcyzy> (dostęp 8.04.2024).

92 Por. <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-0610-83-23> (dostęp 9.04.2024).

93 Por. [https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-1315-2023/\\$file/9-020-1315-2023.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-1315-2023/$file/9-020-1315-2023.pdf), s.45 (dostęp 9.04.2024).

94 W uzasadnieniu do projektu podaje się przykłady: odbarwiony olej napędowy pierwotnie przeznaczony do celów opałowych, produkty z ponad 30-procentowym dodatkiem OXO, oleje smarowe.

ustawowych. Oprócz negatywnego wpływu na legalnie działające podmioty ma to również zły wpływ na stan pojazdów konsumentów. Płacąc za paliwo, klienci oczekują jakości, której nie otrzymują. Chcąc walczyć z nadużyciami, proponuje się zmiany w SENT polegające na: *zapewnieniu przekazywania danych online o ilości dostarczanych do stacji paliw ciekłych benzyn i olejów napędowych oraz ilości wydanych z poszczególnych dystrybutorów paliw, (co) pozwoli na powiązanie i zbilansowanie ich przemieszczania z obrotem. Bieżąca analiza obrotu pozwoli na ograniczenie możliwości oferowania i wykorzystania paliw silnikowych niewiadomego pochodzenia. Identyfikacja wszystkich uczestników realizowanego łańcucha dostaw, z jednoczesnym przypisaniem ilości paliwa będącego przedmiotem transakcji wpłynie na szczelność obrotu tymi wyrobami* (Tamże, s. 4-5). Proponowane zmiany mają na celu dalszy proces teleinformatyzacji procesu obrotu paliwami pozwalający na dokładniejsze monitorowanie sposobu ich zużycia. Oznaczać ma to obejmowanie koncesjonowaniem kolejnych obszarów rynku oraz narzucanie większym wymaganiom odnoszących się do możliwości wejścia i działalności na tym rynku, np. wysokie zabezpieczenia majątkowe. Poza tym, systemem nadzoru mają zostać objęte kolejne punkty dystrybucji paliw, w szczególności tzw. przyzakładowe stacje paliw. Ustawodawca uzasadnia to w następujący sposób: *wprowadzenie nadzoru Prezesa URE nad zakładowymi stacjami paliw ciekłych, jako obiektami służącymi do przechowywania paliw ciekłych przez przedsiębiorców na potrzeby własne. W Polsce brak jest wiarygodnych statystyk dotyczących liczby oraz lokalizacji takich obiektów. Według szacunków ich liczba, w zależności od przyjętych minimalnych pojemności magazynowych służących do przechowywania paliwa, może sięgać od kilku do nawet kilkunastu tysięcy obiektów. To właśnie te miejsca, ze względu na formalny brak powszechnej dostępności do możliwości tankowania oraz funkcjonowania na terenach prywatnych, są obecnie potencjalnym głównym źródłem nielegalnego obrotu paliwami ciekłymi bez wymaganej koncesji, w tym podaży na rynek paliw ciekłych z nielegalnych źródeł często mogących nie spełniać wymagań jakościowych* (Tamże, s. 6). Rozszerzenie nadzoru oraz kontroli miałyby również objąć znakowanie paliw opałowych i żeglugowych: *objęcie nadzorem koncesyjnym wrażliwych podatkowo, ze względu na sposób opodatkowania, procesów barwienia i znakowania paliw opałowych oraz paliw do celów żeglugowych, który będzie wymagał uzyskania koncesji na wytwarzanie paliw ciekłych oraz złożenia stosowanego zabezpieczenia majątkowego dla tej koncesji, a także realizacji wszystkich obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych wobec Prezesa URE i innych organów* (Tamże, s. 6). Biorąc pod uwagę

sumę zużycia olejów żeglugowych⁹⁵ zawartą w Tabeli 18 w relacji do konsumpcji oleju napędowego (por. Tabela 6), wielkości te nie są istotne. Udziały zużycia paliw żeglugowych w konsumpcji oleju napędowego w latach 2019-2022 kształtowały się na poziomach: dla 2019 – 1,95 proc.; dla 2020 – 1,12 proc.; dla 2021 – 1,21 proc. i dla 2022 – 1,02 proc. Wydaje się, że wprowadzane zmiany nie mają zatem na celu uporządkowania legalnej konsumpcji, a bardziej utrudnić nielegalny obrót. Prezes URE miałby być wyposażony w: *prawo do wnioskowania o opinię do regulatorów sektorowych nadzorujących rynki specyficzne takie jak: lotniska, tereny kolejowe, czy porty morskie lub śródlądowe, na których dochodzi do handlu i dostaw paliw ciekłych oraz operacji logistycznych na paliwach ciekłych, a które są terenami zamkniętymi lub z ograniczonym dostępem dla innych organów administracji, co kwalifikuje je jako miejsca o podwyższonym ryzyku powstawania nieprawidłowości w podaży paliw ciekłych na rynek* (Tamże, s. 16).

W projekcie CONNECT porusza się również problem rozlewania do butli gazu płynnego (LPG) i uchylania się w ten sposób od podatku akcyzowego. Proponuje się wprowadzić koncesje na działalność rozlewania gazu płynnego (LPG) do butli, traktując rozlewanie w sposób analogiczny do procesu wytwarzania paliw ciekłych. Ma to skutkować spełnieniem wszystkich wymogów, tj. złożenia stosownego zabezpieczenia koncesyjnego oraz realizacją wymogów sprawozdawczych i informacyjnych. Dodatkowo planuje się również wprowadzanie obowiązku zgłaszania do Prezesa URE zakładowych stacji gazu płynnego (LPG). Odbывałoby się to w ramach wprowadzanego w projekcie szerokiego nadzoru nad stacjami paliw ciekłych, które obecnie przedsiębiorcy wykorzystują wyłącznie na własne potrzeby. Obecnie ten segment rynku jest wyłączony z wymogów ewidencji i brak jest w tym obszarze statystyk. W szczegółowym uzasadnieniu do projektu CONNECT w odniesieniu do przyzakładowych stacji paliw stwierdza się: *Brak jakiegokolwiek uporządkowanego nadzoru nad tą infrastrukturą w Polsce jest ostatnim ze źródeł powstawania nieprawidłowości w podaży paliw ciekłych na rynek polegających na konsumpcji paliw ciekłych z nielegalnych źródeł, często niespełniających wymagań jakościowych, z naruszeniem przepisów podatkowych (np. konsumpcja olejów smarowych zmieszanych z olejem napędowym), jak i prowadzenia z ich wykorzystaniem nielegalnego obrotu paliwem bez wymaganej koncesji. Przy braku mechanizmów weryfikacji tych punktów szacuje się, że skala zjawiska może dotyczyć od kilku tysięcy do nawet kilkunastu tysięcy takich obiektów* (Tamże, s. 14). Ustawodawca uważa, że uporządkowanie tego obszaru powinno przyczynić się do poprawy szczelności poboru podatków.

95 Przeliczone na m3 wg współczynnika gęstości 0,833.

Proponowane zmiany ustawowe poddano szerokim konsultacjom społecznym⁹⁶. Poniżej przedstawiane są uwagi odnoszące się do wcześniej omawianych problemów. Pierwszym z nich jest wymóg monitorowania w systemie SENT nawet bardzo małych ilości wyrobów o danych kodach CN. Jest to grupa tzw. wyrobów najbardziej wrażliwych. W rezultacie, jak podkreślają Pracodawcy RP, monitorowaniem w systemie SENT będzie polegało np. przesłanie w 20 litrowym zbiorniku oleju hydraulicznego czy produktu rozpuszczalnikowego do farb drukarskich. Obciążenia rejestracyjne spadną wtedy na wszystkie punkty odbiorów takich produktów, co oznacza wprowadzenie do systemu nawet setek tysięcy m.in. warsztatów samochodowych⁹⁷. Proponuje się wprowadzenie limitów przesyłek (litrowych lub kilogramowych), które wyłączałyby z systemu SENT⁹⁸. Zasygnalizowany tu problem wymaga pogodzenia szczegółowości nadzoru i powodowanych tym obciążeń dla małych przedsiębiorców. Drugi z poruszanych problemów również dotyczy małych przedsiębiorców, ale odnosi się do planowanego rozszerzenia koncesjonowanych obszarów rynku. Omawiany w rozdziale trzecim problem olejów smarowych został zauważony przez ustawodawcę, co znalazło odzwierciedlenie w objęciu tego rynku wymogiem koncesji. W projekcie planuje się objąć smary koncesjami: na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą (OPZ), wytwarzanie paliw ciekłych (WPC) oraz wprowadza się fakultatywny wymóg złożenia zabezpieczenia dla każdej z tych koncesji w wysokości 1 miliona zł. Podmioty związane z branżą olejów smarowych uważają, że takie regulacje mogą wręcz uniemożliwić działalność wielu firm (zwłaszcza dużej ilości małych firm rodzinnych). Podkreśla się, że struktura na tym rynku jest zdecydowanie bardziej konkurencyjna w stosunku do rynku paliw, przez co złożenie zabezpieczeń w tej wysokości będzie bardzo dużym obciążeniem⁹⁹. Postuluje się zatem bardziej elastyczne podejście, tj. obniżenie wysokości zabezpieczeń,

96 Do projektu zgłoszono bardzo dużo uwag. Dokumentacja znajduje się pod adresem: <https://legislacja.gov.pl/projekt/12369056/katalog/12948881#12948881> (dostęp 11.04.2024).

97 Por. <https://legislacja.gov.pl/docs/12/12369056/12948881/12948884/dokument610379.pdf> (dostęp 11.04.2024).

98 Przykładowo, podobne limity obowiązują zgodnie z omawianym wcześniej rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi.

99 Cytat z uzasadnienia: *W Polsce handlem olejami smarowymi zajmują się tysiące przedsiębiorstw (głównie małych i średnich). Z tego kilkaset zajmuje się sprowadzaniem olejów z zagranicy (głównie z Unii Europejskiej). Są to często przedsiębiorstwa małe, rodzinne, które zajmując się handlem artykułami motoryzacyjnymi lub przemysłowymi, rozwinęły swoją działalność w zakresie olejów i preparatów smarowych. Są to w dużej części przedsiębiorstwa, które latami budowały swoją pozycję, zdobywając swój udział w polskim rynku, a także kontakty zagraniczne u producentów olejów i preparatów smarowych. Przedsiębiorstwa te rozwijały się długo i sukcesywnie, w sposób całkowicie uczciwy, budując swoją pozycję rynkową nie tylko przystępnymi cenami sprowadzanych przez siebie produktów, ale przede wszystkim elastycznością i szybkością dostaw, specjalistycznym charakterem oferowanych przez siebie produktów, a także bliskim kontaktem z klientami. Niewielka skala działalności większości uczestników polskiego rynku olejów i preparatów smarowych pomagała i pomaga im w osiągnięciu wyżej wskazanych celów biznesowych i jest cechą charakterystyczną całego rynku*, por. s. 3, <https://legislacja.gov.pl/docs/12/12369056/12948881/12948884/dokument608966.pdf> (dostęp 11.04.2024).

które byłyby bardziej dostosowane do zdolności firmy, dostosowanie wymogów koncesyjnych również do zdolności firm. Poza tym, przedstawiciel podmiotów związanych z branżą smarową zwraca uwagę na problem nadmiernej regulacji, gdyż aktualne przepisy pozwalają już na ścisłe monitorowanie i kontrolowanie firm z branży¹⁰⁰. Podobne zastrzeżenia zgłaszane były również przez Związek Pracodawców Polska Miedź. W przesłanej opinii stwierdza się: *Za niecelowe oraz nieproporcjonalne do celów niniejszej ustawy jest objęcie nadzorem koncesyjnym logistyki smarów, która charakteryzuje się całkowitą odmiennością od logistyki typowych paliw ciekłych. W przypadku smarów bardzo duża część produktów jest transferowana w łańcuchu dostaw jako produkt konfekcjonowany w różnego rodzaju opakowaniach jednostkowych, które są magazynowe lub przeładowywane w standardowych magazynach towarowych często z innymi towarami niebędącymi paliwami. Ponadto za niecelowe uznaje się objęcie nadzorem koncesyjnym wszystkich detalicznych punktów krajowego handlu smarami, albowiem oznaczałoby to konieczność uzyskania koncesji na obrót paliwami ciekłymi dla wielu tysięcy przedsiębiorców (sklepy motoryzacyjne, markety budowlane lub wielobranżowe, drobne sklepy wielobranżowe), którzy obok swojej podstawowej działalności oferują klientom także produkty smarowe*¹⁰¹. Sformułowane stanowiska z pewnością odzwierciedlają branżowe interesy, jednak ze względu na wcześniej omawiany problem akceptacji społecznej opodatkowania należy rozważyć podejść do zgłaszanych problemów. Zbyt duża regulacja rynku może okazać się motywatorem do nielegalnej działalności, zwłaszcza jeśli potencjalne zyski z nią związane są wysokie.

Na zbyt duże regulacje oraz dublowanie się obowiązków zwraca się również uwagę w odniesieniu do projektowanych przepisów dla branży gazu płynnego (LPG). Polska Organizacja Gazu Płynnego wskazuje np. na problem dublowania się systemów monitorowania, tj. SENT i EMCS, czy brak możliwości dostosowania typowych dostaw realizowanych przez branżę (na podstawie tzw. zbiorczego zgłoszenia) w nowych regulacjach¹⁰². Zmienność odbiorców w takich dostawach powinna znaleźć odzwierciedlenie w elastyczności systemu do ich raportowania.

100 Więcej szczegółów można znaleźć w opinii z 24 lutego 2023 roku, *Stanowisko podmiotów prowadzących działalność w zakresie wytwarzania i obrotu z zagranicą olejami i preparatami smarowymi wobec planowanych zmian legislacyjnych dotyczących objęcia tych działalności obowiązkiem koncesyjnym*. <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12369056/12948881/12948884/dokument608966.pdf> (dostęp 11.04.2024).

101 Opinia Pracodawców Polska Miedź na temat projektu CONNECT, por. s. 26, <https://pracodawcy.pl/wp-content/uploads/2023/02/uzasadnienie-Connect.pdf> (dostęp 11.04.2024).

102 Por. <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12369056/12948881/12948884/dokument608932.pdf> (dostęp 11.04.2024).

Podsumowanie:

- ▶ Wprowadzone do tej pory instrumenty, tj. pakiet paliwowy, System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT), pakiet energetyczny, Centralna Ewidencja Wyrobów Akcyzowych i utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), pozytywnie wpłynęły na ściągalność podatków (w tym podatku akcyzowego) oraz poprawiły sytuację rynkową leganie działających firm.
- ▶ Kontrolerzy NIK sformułowali ogólną pozytywną ocenę działania systemu SENT. Zauważyli jedynie błędy wynikające z braku odpowiedniej koordynacji kontroli pomiędzy KAS a Głównym Inspektorem Transportu Drogowego oraz Policją. Pojawiły się problemy z raportowaniem działań kontrolnych oraz koordynacją działań pomiędzy poszczególnymi służbami.
- ▶ Regulacje zawarte w pakiecie energetycznym poszerzyły możliwości kontrolne Prezesa URE dotyczące naruszenia warunków koncesji. Pomimo poszerzonych uprawnień w 2022 roku nadal występował problem tzw. uśpionych przedsiębiorstw. Na podstawie raportu NIK o nadużyciach w sektorze paliw płynnych można wnioskować, że przyczyna leży w możliwościach kontrolnych URE. Urząd boryka się z niedofinansowaniem, co przekłada się na możliwości kadrowe.
- ▶ Wdrożenie Centralnej Ewidencji Wyrobów Akcyzowych (CEWA) wydaje się być kolejnym bardzo ważnym krokiem w kontroli i monitoringu obrotu towarami w sektorze paliw ciekłych. Gromadzone dane dają bardzo duże możliwości analityczne. Ocena skuteczności tego narzędzia, ze względu na krótki okres od 1 lutego 2024, będzie możliwa dopiero za jakiś czas.
- ▶ Powstanie KAS zostało uznane przez NIK za celowe, a skonsolidowana administracja celno-skarbowa stworzyła warunki do poprawy efektywności całego systemu poboru danin publicznych. Za największe słabości przeprowadzonej reformy uznano szeroko rozumiane sprawy kadrowe. W tym kontekście, szczególne zastrzeżenia sformułowano w stosunku do podatku akcyzowego. Powstałe problemy były związane z podziałem zadań lub niewłaściwym ich przypisaniem do danych komórek organizacyjnych. Powstał również problem braku odpowiednich kwalifikacji urzędników zajmujących się podatkiem akcyzowym.
- ▶ Projekt CONNECT jest odpowiedzią na występujące nadal obszary, w których należy dokonać systemowych korekt oraz uszczelnień, czy po prostu doprecyzować istniejące przepisy. Odnosi się to przede wszystkim do monitorowania przewozów tzw. szczególnie wrażliwych towarów akcyzowych oraz poszerzenia obszarów działalności wymagających uzyskania koncesji. Do projektu zgłoszono szereg uwag mogących wpłynąć na jego finalną postać.

5. Problemy szacowania luki podatkowej w akcyzie od sprzedaży paliw

Znaczenie konsumpcji paliw ciekłych dla gospodarek jest duże i w okresie najbliższych kilku lat nie nastąpią tu znaczące zmiany. Mimo to modelowanie globalnego rynku paliw jest trudne, gdyż jest on skomplikowany, a wiele jego składowych ulega zmianom (Christof Rühl, Tit Erker, 2021). Ogólnie ujmując, wzrost konsumpcji paliw zależy od ich cen i zmian dochodów społeczeństwa. Ceny paliw podlegają wahanom. Mimo to panuje ogólny konsensus, że zwłaszcza w krótkim okresie popyt na paliwa jest nieelastyczny. Trudno natomiast jednoznacznie wskazać, jaki wpływ na konsumpcję paliw ma zmiana struktury dochodów. Wiele zależy od specyfiki danej gospodarki i przyzwyczajeń czy zachowań konsumpcyjnych społeczeństwa. Poza tym znaczenie ma również struktura rynku, a zwłaszcza stopień jej monopolizacji. Kształtowanie cen może wtedy nie do końca być uzależnione od aktualnej sytuacji rynkowej. Należy również pamiętać, że popyt na paliwa jest pochodną stanu koniunktury na wielu innych rynkach, co poszerza ilość jego determinant i potęguje trudności w precyzyjnej estymacji. Powyższe problemy powodują, że możliwości analityczne modeli ekonometrycznych dla rynku paliw są ograniczone. Tworzone przy ich wykorzystaniu prognozy zapotrzebowania na paliwa płynne przyjmują zazwyczaj kilka scenariuszy, które obwarowuje się wieloma założeniami (np. POPiHN, 2023, s. 34-36). Poza tym wystąpienie szoków takich, jak pandemia COVID-19 czy wojna w Ukrainie praktycznie nie jest możliwe do przewidzenia, a zatem nie może być uwzględniane w prognozach. Aktualnie zdarzenia te nie

ułatwiają budowania modeli ekonometrycznych. Nie bez znaczenia dla budowy modeli rynku paliw pozostają również czynniki polityczne, np. planowane polityki UE. Przykładowo, POPIHN w prognozach konsumpcji paliw płynnych z roku 2023 uwzględniała wpływ tzw. Zielonego Ładu. Jeśli ze względu na aktualne protesty rolnicze w całej Europie jego kształt czy wdrożenie w czasie ulegnie zmianom, będzie miało to wpływ na przedstawiane prognozy. Kolejnym problemem, jaki występuje w przypadku paliw ciekłych, jest różnica pomiędzy popytem na benzynę i olej napędowy. W przypadku benzyny praktycznie cała konsumpcja odbywa się w sektorze transportu (por. tabela 8), podczas gdy dla oleju napędowego oprócz sektora transportu ważne są również sektory budowlany i rolniczy. Biorąc pod uwagę powyższe problemy próby szacunku konsumpcji¹⁰³ oleju napędowego, benzyny czy gazu płynnego (LPG) przy użyciu modelu ekonometrycznego mogłyby być obciążone dużym błędem. Należy zatem poszukiwać innych metod pozyskania bazy podatkowej, która byłaby niezależna od bazy używanej do obliczenia zobowiązania podatkowego przez służby fiskalne.

Baza podatkowa służy do obliczenia teoretycznych dochodów. Lukę podatkową definiuje się jako różnicę pomiędzy teoretycznymi dochodami z danego podatku a ich rzeczywistą wysokością. Dla podatku akcyzowego kluczowe będzie znalezienie w dostępnych danych bazy podatkowej niezależnej od danych posiadanych przez służby fiskalne.

W ramach Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW) powstało opracowanie, w którym opisywane są metody szacunku luki podatkowej w podatku akcyzowym. Wśród dostępnych metod wskazuje się (Thackray, Alexova, 2017, s. 5-9):

- ▶ Metodę *top-down* – zapewnia ona wszechstronny szacunek wszystkich ubytków podatkowych, ale nie identyfikuje zachowań powodujących te ubytki. Wykorzystuje niezależne bazy danych w celach szacunku wielkości wpływów podatkowych. Wykorzystywane w metodzie *top-down* statystyczne i ekonometryczne narzędzia powodują, że szacunki obciążone są typowymi dla nich błędami. W metodzie tej należy również uważać na możliwość zawarcia w szacunkach luki z tytułu unikania opodatkowania, tzw. luki polityki podatkowej. Z tego choćby względu należy dokładnie analizować używane zbiory danych.
- ▶ Metodę *bottom-up* – polega ona na badaniu losowo wybranej grupy podatników czy ryzyk związanych z wywiązywaniem się z obowiązku podatkowego. Wymaga ona uzyskania informacji o uchylaniu się od opodatkowania, co

103 Konsumpcja stanowi podstawę dla podatku akcyzowego.

może powodować niechęć do ujawniania takich informacji. Wykorzystując tę metodę można zidentyfikować determinanty zachowań związanych z uchylaniem się od opodatkowania. Problemem pozostaje dobór odpowiedniej próby oraz wiarygodność udzielanych odpowiedzi. Brak reprezentatywności próby będzie uniemożliwiał rozciągnięcie wniosków na całą populację. Metodę *bottom-up* można traktować jako komplementarną w stosunku do metody *top-down*. Możliwość ich łącznego stosowania będzie dawać pełniejszy obraz rzeczywistości.

- ▶ Metody alternatywne – opierają się na badaniach ankietowych. Bardzo często wykorzystywane są badania społeczne, które wymagają jednak dużej dokładności.

Dla wszystkich wymienionych metod kluczowy pozostaje szacunek bazy podatkowej na podstawie danych niezależnych od danych służb fiskalnych. Warto jednak zwrócić uwagę, że podatek akcyzowy obejmuje szereg towarów. Zastosowanie którejś z metod w szacunku luki dla danego towaru może nie być możliwe (lub przynosić niedostateczne rezultaty) w przypadku innego.

W opracowaniu MFW (Tamże, s. 26-28) prezentowana jest metodologia do obliczenia luki podatkowej w akcyzie od paliw silnikowych. Została opracowana na podstawie danych dla Słowacji. W oparciu o tę metodologię podjęto próbę oszacowania bazy podatkowej dla podatku akcyzowego od benzyn i oleju napędowego dla Polski. Niestety szacunki okazały się niższe od oficjalnie dostępnych danych dotyczących konsumpcji paliw. Oznacza to, że wystąpiły niedoszacowania. Powodów tego wydaje się kilka. Po pierwsze, w bazie CEPiK występują, tzw. martwe dusze, czyli pojazdy archiwalne (w praktyce one nie istnieją). Ich wielkość szacowana jest na około 7 mln. Niedokładność tych szacunków może znacząco zakłócać estymacje. Po drugie, prowadzony przez GUS monitoring natężenia ruchu odbywa się głównie poza miastami, przez co brakuje wozokilometrów busów (np. firm kurierskich) czy małych ciężarówek w miastach. Po trzecie, dla oleju napędowego należałoby doszacować konsumpcję dla sektorów budownictwa i rolniczego. Aktualnie nie jest zatem możliwe użycie tej metody dla Polski.

Szacując lukę w podatku akcyzowym od paliw, można skorzystać również, z tzw. klasycznej metody szacowania konsumpcji krajowej (produkcja + import – eksport – zmiana zapasów) dla danego rodzaju paliwa¹⁰⁴. Należy jednak pamiętać, że dane wykorzystywane do takiego szacunku powinny być

104 Przykładowo, metodę tą wykorzystuje się w Australii.

niezależne od danych służb fiskalnych. Następnie dla oszacowanej konsumpcji określa się odpowiadającą jej teoretyczną wielkość wpływów z podatku akcyzowego. Wielkość ta jest konfrontowana z rzeczywistymi dochodami z akcyzy dla danego rodzaju paliwa. W Polsce teoretycznie możliwe jest skorzystanie z tej metody, gdyż różne instytucje gromadzą dane na temat rynku paliw ciekłych. Pojawiające się jednak problemy z interpretacją danych powodują, że użycie tej metody w praktyce nie jest łatwe.

5.1. Problem dostępności danych oraz ich porównywalności

Dane dotyczące konsumpcji paliw płynnych publikowane są przez takie instytucje jak: Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN), Urząd Regulacji Energetyki (URE), Główny Urząd Statystyczny (GUS), Agencja Rynku Energii (ARE) i Eurostat. Przez krótki okres, od stycznia 2021 do lutego 2022, dane na temat rynku paliw ciekłych można było również znaleźć w biuletynach Ministerstwa Klimatu i Środowiska (MKiŚ), pt. *Monitorowanie bezpieczeństwa zaopatrzenia rynku w paliwa*. Po tym okresie MKiŚ nie publikuje już jednak raportów i odsyła do danych ARE lub Eurostat¹⁰⁵. W przypadku GUS-u, który również przygotowuje dane dla Eurostat, publikowane dane powinny być w wielu miejscach tożsame. Ze względu na bardzo rozbudowane bazy, dane Eurostatu wydają się wygodne w użyciu. Chcąc porównywać ze sobą poszczególne wielkości istotne dla rynku paliw ciekłych, należy zatem skupić się na danych: URE, POPiHN i Eurostat. Dane tych trzech instytucji są niezależne od danych służb fiskalnych, zatem spełniają najistotniejsze kryterium dla szacowania luki podatkowej¹⁰⁶. W przypadku URE dane gromadzone są ze sprawozdań składanych przez przedsiębiorstwa w ramach sprawozdawczości związanej z wykonywaniem obowiązków koncesyjnych oraz wypełnianiem Narodowego Celu Wskaźnikowego (NCW). Z uzyskanej korespondencji z URE wynika, że zgodnie z art. 43d ust. 4 ustawy – Prawo energetyczne, Prezes URE przygotowuje raporty kwartalne jedynie na podstawie zagregowanych danych ze sprawozdań

105 Z informacji otrzymanych z MKiŚ wynika, że baza danych Eurostat w zakresie statystyki energii, jest zasilana danymi przez Agencję Rynku Energii S.A. w ramach badania statystycznego 1.44.03 *Specjalistyczne badanie statystyczne w zakresie paliw energii*, ustanawianego corocznie w ramach przyjmowanego przez Radę Ministrów Programu badań statystycznych statystyki publicznej. Źródłem tych danych są sprawozdania przedkładane do Agencji Rynku Energii S.A. przez działających na polskim rynku przedsiębiorców sektora paliwowego. Zarówno zbieranie danych, jak i ich późniejsze przekazywanie do międzynarodowych podmiotów, w tym Eurostatu, jest realizowane na zlecenie Ministerstwa Klimatu i Środowiska. Zatem dane znajdujące się w bazie Eurostat, w zakładkach dotyczących statystyki energii, są tożsame z danymi posiadanymi przez Ministerstwo Klimatu i Środowiska.

106 W przypadku danych POPiHN dotyczących konsumpcji są one opracowywane na podstawie własnych danych oraz zbiorów danych z Ministerstwa Finansów. Nie stanowią jednak danych fiskalnych.

(składają je producenci, importerzy i eksporterzy paliw). Stosownie do przywołanego przepisu, organ nie może korygować zadeklarowanych w sprawozdaniach danych w oparciu o dane pozyskane z innych źródeł. W obowiązku sprawozdawczym, o którym mowa w art. 43d ust. 1 ustawy, przedsiębiorca wskazuje każdą ilość przywiezionego paliwa do kraju, z dokładnością do 3 miejsc po przecinku. Niezależnie od powyższego, Prezes URE współpracuje z MF (KAS) w celu weryfikacji prawidłowości składanych sprawozdań, poprzez weryfikację danych konkretnych przedsiębiorców w złożonych sprawozdaniach z danymi z systemu SENT, i w razie stwierdzenia nieprawidłowości wzywa przedsiębiorców do złożenia wyjaśnień i/lub korekt złożonych sprawozdań. System ten powoduje jednak, że składanie korekt potrafi trwać bardzo długo, czego konsekwencją jest uaktualnianie danych z dużym opóźnieniem. Dane URE gromadzone są według kodów CN, w podziale na: wytworzenie, przywóz i wywóz od połowy 2017 roku¹⁰⁷. Wytworzenie dzielone jest na produkcję rafineryjną i usługową. Z informacji uzyskanej od urzędu wynika, że dane dotyczące wytwarzania nie posiadają zdublowanych wielkości, które może powodować wytwarzanie usługowe, czyli tzw. blendowanie (por. podrozdział 3.3). W corocznym Biuletynie URE publikowane jest sprawozdanie z działalności Prezesa URE. Publikacje te zawierają najistotniejsze dane dotyczące rynku paliw ciekłych. Nie są one jednak tak szczegółowe jak dane, które można pozyskać od urzędu w ramach dostępu do informacji publicznej.

Dane publikowane w corocznych raportach POPiHN przywoływane są często w informacjach prasowych dotyczących rynku paliw ciekłych. Proces ich gromadzenia opisywany jest jako: *Działalność handlowa w obszarze detalicznym przedsiębiorstw zrzeszonych w POPiHN stanowi podstawę do systematycznej analizy rynku paliw w Polsce. Organizacja wykorzystuje w tym celu dane uzyskane od firm członkowskich oraz informacje z innych źródeł – w tym z Ministerstwa Finansów i administracji celnej – o pozostałej części rynku dotyczącej sprzedaży dla ostatecznych odbiorców. Pozwala to na coroczne określenie zmian i trendów zachodzących w segmencie hurtowej i detalicznej sprzedaży paliw płynnych.* (POPiHN, 2023, s. 16). W tym samym raporcie POPiHN wskazuje, że: *próba wybrana do analizy obejmuje 57% krajowego rynku stacji, a firmy członkowskie POPiHN (z wyłączeniem stacji partnerskich SLOVNAFT PARTNER) zbyły w kraju w 2022 r. poprzez swoje sieci stacji paliw około 74% całkowitej*

107 W dniu 24 maja 2019 r., na mocy rozporządzenia Ministra Energii z dnia 17 maja 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o rodzajach i ilości wytworzonych, przywiezionych i wywiezionych paliw ciekłych, a także ich przeznaczeniu (Dz. U. 2019 r. poz. 971), wzór sprawozdania został zmieniony poprzez większe uszczegółowienie deklarowanych danych; dane po tej dacie są bardziej rzetelne od danych zagregowanych za okres od lipca 2017 r. do kwietnia 2019 r.

sprzedaży detalicznej benzyn silnikowych, około 54% oleju napędowego oraz 42% autogazu (Tamże, s. 16).

Publikowane przez POPIHN dane dotyczą: produkcji, importu, eksportu i konsumpcji. Podział jest zatem szerszy niż danych URE. Są to jednak dane mniej szczegółowe, gdyż nie są dzielone wg kodów CN, a na kategorie takie jak: benzyna, olej napędowy, gaz płynny (LPG), paliwa typu JET, lekkie oleje opałowe i ciężkie oleje opałowe. Z wyjaśnień metodologicznych uzyskanych od POPIHN wynika, że konsumpcja liczona jest jako: konsumpcja paliw w kraju = sprzedaż firm członkowskich przez własne stacje paliw + sprzedaż paliw poza stacje paliw do bezpośrednich odbiorców realizowana przez firmy członkowskie POPIHN + import paliw realizowany przez firmy spoza POPIHN pomniejszony o wolumen paliw zakupionych z tych firm przez firmy członkowskie POPIHN. Wynika z tego, że dane dotyczące konsumpcji publikowane przez POPIHN pochodzą z legalnej sprzedaży hurtowej i detalicznej paliw ciekłych. Z tego punktu widzenia mogą stanowić interesującą bazę do obliczeń luki podatkowej w akcyzie od paliw ciekłych. Najprościej byłoby zestawzić publikowaną przez POPIHN wielkość konsumpcji z wielkością tzw. klasycznej metody szacowania konsumpcji krajowej. Z informacji uzyskanych od POPIHN wynika jednak, że: *część importu (dotyczy to głównie ON i benzyn silnikowych) jest sprowadzana do kraju jako komponent, a następnie kierowana do produkcji i w tej pozycji pokazywana jest w statystyce rynku. Klasyczna metoda szacowania konsumpcji (produkcja + import – eksport – zmiana zapasów) może w takim przypadku prowadzić do podwójnego liczenia części wprowadzanego na rynek towaru.* Próba takiego szacunku dla lat 2020 i 2021 znajduje się w tabeli w załączniku 1.

Dane Eurostat (w tym częściowo GUS) publikowane są w ramach bilansów energii. Występuje tu duża szczegółowość w odniesieniu do procesów przetwarzania czy przeznaczenia paliw ciekłych. Dane w podziale na kody CN możliwe są do uzyskania w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT). Omawiane w rozdziale 3 schematy nadużyć na rynku paliw ciekłych w związku z przywozem paliw z zagranicy wskazują, że należy prześledzić dostępne dane w tym zakresie.

5.2. Problem danych o dochodach z podatku akcyzowego od paliw ciekłych

Zgodnie z definicją, szacując lukę podatkową w akcyzie od paliw ciekłych, należy porównać ze sobą teoretyczne dochody z rzeczywistymi. Zanim przystąpi się do szacunków, warto dokładnie przyjrzeć się danym o dochodach z podatku akcyzowego udostępnianym przez Ministerstwo Finansów.

Z informacji uzyskanych z Ministerstwa Finansów wynika, że dane o dochodach z podatku akcyzowego są gromadzone według klasyfikacji budżetowej¹⁰⁸. Dane klasyfikowane są według: działów i rozdziałów, które określają rodzaj działalności. Poza tym również według paragrafów w przypadku rodzaju dochodu, przychodu lub wydatku oraz środków pochodzących z budżetu UE i ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi.

Dla dochodów z podatku akcyzowego od paliw ciekłych stosuje się następujące rozdziały:

- 75610 – wpływy z podatku akcyzowego od paliw silnikowych (publikowane wpływy są pomniejszane o zwroty),
- 75626 – wpływy z podatku akcyzowego od paliw opałowych (z wyłączeniem wyrobów węglowych i wyrobów gazowych),
- 75627 – wpływy z podatku akcyzowego od gazu do napędu silników spalinowych,
- 75628 – wpływy z podatku akcyzowego od preparatów smarowych, olejów smarowych i pozostałych olejów,
- 75632 – wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych).

Należy pamiętać, że niektóre publikowane dane odnośnie wpływów (dochodów) dotyczą wpłat pomniejszonych o zwroty. W przypadku rozdziału 75610 będą to zwroty wynikające z przeznaczenia danego paliwa, np. paliwa rolnicze, żeglugowe i lotnicze (typu JET). Oznacza to, że od obliczonych teoretycznych wpływów z podatku akcyzowego w rozdziale 75610 należy odjąć wielkość zwrotów. Z informacji uzyskanych z Ministerstwa Finansów wynika, że jedynymi dostępnymi danymi dotyczącymi zwrotów są wydatki na zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji

¹⁰⁸ Zgodnie z definicją formalnoprawną klasyfikacja budżetowa stanowi systematyzację środków publicznych oraz wydatków i rozchodów publicznych. Klasyfikacja budżetowa ma powszechne zastosowanie we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w budżecie państwa oraz budżetach jednostek samorządu terytorialnego na każdym etapie gospodarowania. Por. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/BASLeksykon.xsp?id=E088AEA27F49BCB8C1257A45003D7CD5&litera=K> (dostęp 17.04.2024).

rolnej. W przypadku paliw żeglugowych oraz paliw lotniczych nie ma takich danych. Wydaje się to być rezultatem odmiennego systemu płatności akcyzy. Stosowane w tym przypadku zabezpieczenia (najczęściej w procedurze zawieszenia poboru akcyzy) nie są ujmowane w kategorii wydatków. Po spełnieniu wymogów dla obniżonej czy zerowej stawki akcyzy, zabezpieczenie jest uwalniane. W innych przypadkach pobiera się odpowiednią stawkę akcyzy¹⁰⁹. Prezentowane w danych wielkości zużycia (konsumpcji) tych paliw muszą zawierać zatem paliwa z obniżoną (lub zerową) stawką akcyzy oraz podstawową stawką akcyzy. Brak informacji o „zwrotach” w tym obszarze uniemożliwia wydzielenie zużytych ilości paliw żeglugowych czy paliw lotniczych, od których płaci się akcyzę. W przypadku paliw lotniczych inna niż zerowa stawka akcyzy stosowana jest w przypadku niekomercyjnego zużycia paliwa. W skali dochodów z akcyzy w rozdziale 75610 nie będą to wielkości znaczące, gdyż dotyczą przede wszystkim prywatnego użycia samolotów. Dla obliczania wielkości luki podatkowej nie powinny mieć znaczenia.

Agregacja wpływów z podatku akcyzowego w rozdziale 75610 wymusza obliczanie luki podatkowej łącznie dla benzyn silnikowych i oleju napędowego. W przypadku stwierdzenia istnienia luki podatkowej nie można precyzyjnie określić, który rodzaj paliwa generuje, jaką jej wielkość. Z punktu widzenia szczegółowości analizy, najlepszym rozwiązaniem byłoby skorzystanie z kodów CN. Z informacji uzyskanych z Ministerstwa Finansów nie dysponuje ono publicznie dostępnymi danymi dotyczącymi wpływów z podatku akcyzowego w podziale na poszczególne kody CN. Analizując ministerialne bazy danych implementowane w ramach projektu: Platforma usług elektronicznych skarbowo-celnych (PUESEC) wydaje się, że możliwe jest uzyskanie takich danych na podstawie deklaracji AKC-4/D, z bazy danych Ariadna 2¹¹⁰. Dostęp do tego typu danych pozwoliłby na bardzo dokładną analizę struktury ewentualnej luki podatkowej. Istniałaby wtedy również możliwość porównywania danych fiskalnych z danymi z URE, które gromadzone są wg kodów CN. Wydaje się, że niezależność tych dwóch baz, dawałaby możliwości porównań danych i wskazywania obszarów, które należy poddać szczegółowej kontroli.

Podatek akcyzowy nie jest jedyną daniną publiczną płaconą podczas konsumpcji paliw ciekłych. W szczególności dotyczy to paliw używanych do napędu

109 Ministerstwo Finansów nie dysponuje informacjami na temat wielkości zabezpieczeń dla paliw żeglugowych i lotniczych.

110 Por. Prezentacja podsumowująca Projekt PUESEC dostępna pod adresem: https://www.google.pl/url?sa=t&rc=t&j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjT-8n_h8yFAxW2EhAIHSZYApsQFno-ECBoQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.gov.pl%2Fattachment%2F62e0ea96=-51da400-b-a30e415-056f81ead&usg=AOVvaw1J9bNHK2SPjzzxnSh2Cczq&opi=89978449 (dostęp 17.04.2024).

silników spalinowych. Oprócz akcyzy w cenie paliwa zawarte są jeszcze dwie opłaty: paliwowa i emisyjna. Dane na temat wielkości wpływów z opłaty paliwowej i emisyjnej (por. tabele 4 i 5) są publicznie dostępne. Kluczowym elementem tych danych jest brak ich korekty o jakiegokolwiek zwroty. W przypadku opłaty emisyjnej szereg czasowy jest krótki, gdyż została wprowadzona dopiero w 2019 roku. Istotną cechą łączącą opłaty paliwową i emisyjną oraz akcyzę jest bardzo zbliżona lub wręcz identyczna baza podatkowa. Definiując przedmiot opodatkowania, zarówno w opłacie paliwowej, jak i emisyjnej, ustawodawca odwołał się do kodów CN. Opłacie emisyjnej podlegają cztery kody CN, dwa dla benzyny i dwa dla oleju napędowego. Przedmiot opodatkowania reguluje art. 321a ustawy Prawo ochrony środowiska (Dz.U. 2024 poz. 54). Brzmi on:

Art. 321a. [Przedmiot opłaty emisyjnej]

1. *Wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych podlega opłacie, zwanej dalej „opłatą emisyjną”.*
2. *Przez wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych, o których mowa w ust. 1, rozumie się czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są te paliwa silnikowe.*
3. *Paliwami silnikowymi podlegającymi opłacie emisyjnej są:*
 - 1) *benzyny silnikowe o kodach CN 2710 12 45, CN 2710 12 49;*
 - 2) *oleje napędowe o kodach CN 2710 19 43, CN 2710 20 11.*

Opłata paliwowa jest regulowana w Ustawie o autostradach płatnych oraz Krajowym Funduszu Drogowym. Substancje podlegające opłacie paliwowej i stanowiące przedmiot opłaty paliwowej określone są w Rozdziale 5b, art. 37h: Brzmi on:

Art. 37h. [Przedmiot opłaty paliwowej]

1. *Wprowadzanie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, wykorzystywanych do napędu silników spalinowych, podlega opłacie, zwanej dalej „opłatą paliwową”.*
2. *Przez wprowadzenie na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, o których mowa w ust. 1, rozumie się czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, których przedmiotem są te paliwa silnikowe oraz gaz.*
3. *Biokomponentami są biokomponenty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz. U. z 2024 r. poz. 20).*

4. *Paliwami silnikowymi lub gazem, o których mowa w ust. 1, są następujące produkty:*

- 1) benzyny silnikowe o kodach: CN 2710 12 45 lub CN 2710 12 49 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach;*
- 2) oleje napędowe o kodzie CN 2710 19 43 lub CN 2710 20 11 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach;*
- 3) biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN;*
- 4) gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe oraz gazowe węglowodory alifatyczne skroplone i w stanie gazowym, przeznaczone do napędu silników spalinowych, o kodach: CN 2711 i CN 2901;*
- 5) wyroby inne niż określone w pkt 1-4, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN.*

Kody CN, będące przedmiotem opłaty emisyjnej, podlegają również opłacie paliwowej. Dla tej ostatniej, ich katalog został jednak rozszerzony o gaz płynny (LPG). Poszerzenie bazy podatkowej dla opłaty paliwowej nie ma jednak znaczenia dla obliczania luki podatkowej, gdyż wpływy z akcyzy od LPG ujmowane są w odrębnym rozdziale klasyfikacji budżetowej, tj. 75627. Oznacza to, że na podstawie wszystkich danych, tj. POPiHN, URE oraz Eurostat możliwe jest obliczenie luki podatkowej od opłaty paliwowej. W przypadku opłaty emisyjnej najlepiej użyć danych URE, gdyż jako jedyne są publikowane wg kodów CN.

5.3. Szacunki luk podatkowych na rynku paliw ciekłych

Paliwa, od których rejestruje się wpływy w rozdziale 75610, stanowią jednocześnie bazę do opłat: paliwowej oraz emisyjnej. Jest tak, gdyż paliwa używane do napędu silników to przede wszystkim benzyny o kodach: CN 2710 12 45 (tzw. 95-ka), CN 2710 12 49 (tzw. 98-ka) oraz olej napędowy CN 2710 19 43 i CN 2710 20 11. Są to dokładnie te same kody, jakie określa się w przepisach dotyczących przedmiotu opłat: paliwowej i emisyjnej. Mimo to bezpośrednie zastosowanie danych, np. POPiHN dotyczących konsumpcji paliw silnikowych do obliczenia luki w podatku akcyzowym będzie napotykać na opisywane wcześniej

problemy dotyczące zwrotów od paliw żeglugowych i lotniczych. Przyjmując nawet niewielkie znaczenie tych wielkości, teoretyczne wpływy należy skorygować o te wielkości. Ze względu na brak tych danych nie można tego zrobić, jednak można „przetestować” dostępne dane dotyczące wielkości konsumpcji na opłatach: paliwowej i emisyjnej. Wykazanie luki w opłatach powoduje, że oszacowanie jej również w akcyzie (pomimo braku korekty o zwroty) jest prawidłowe.

Identyczna baza podatkowa i brak jakiegokolwiek zwrotów w publikowanych danych dotyczących wpływów umożliwia sprawdzenie, jakie uzyskuje się teoretyczne wpływy dla publikowanych danych odnośnie wielkości konsumpcji paliw. W szczególności nadaje się do tego opłata emisyjna, gdyż posiada ona stałą stawkę 80 zł od momentu jej wprowadzenia w 2019 roku. Wszelkie zmiany wielkości wpływów muszą zatem wynikać wyłącznie ze zmian wielkości konsumpcji. Poza tym stawka opłaty emisyjnej nie różnicuje rodzaju paliwa, przez co w przypadku równości teoretycznych i rzeczywistych wpływów można przyjąć założenie odnośnie właściwej struktury konsumpcji. Inaczej ujmując, równość teoretycznych i rzeczywistych wpływów opłaty emisyjnej pokazuje, jaka jest rzeczywista struktura konsumpcji benzyny i oleju napędowego. Jest to o tyle istotne, że wtedy można wskazać, w którym rodzaju paliwa występuje uchylanie się od opodatkowania. Brak równości teoretycznych i rzeczywistych wpływów będzie pokazywać lukę w opłacie paliwowej, jednak nie pozwala na wskazanie konkretnego paliwa, gdzie ona powstaje. Problem ten będzie się pojawiał, dopóki nie będzie można prowadzić analizy opartej na kodach CN.

W przepisach dotyczących przedmiotu opłaty paliwowej znajduje się przepis: *pkt. 5 wyroby inne niż określone w pkt 1-4, przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN*. Oznacza to, że dla szacunków luki w opłacie paliwowej można bez problemu wykorzystać nawet zbiorcze dane dotyczące konsumpcji paliw wykorzystywanych do napędu silników spalinowych. Nie jest wtedy potrzeby podział według kodów CN. Ze względu na metodologię obliczania danych dotyczących konsumpcji (por. rozdział 5.1), dane POPiHN wydają się dobrze dopasowane do bazy dla opłaty paliwowej. Wykorzystując dane POPiHN dotyczące konsumpcji poszczególnych paliw, oblicza się lukę w opłacie paliwowej (por. tabela 22).

Tabela 22. Luka w opłacie paliwowej w latach 2018-2022

Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja benzyny tys. m ³	6 082	6 516	5 995	6 780	7 152
Konsumpcja oleju napędowego tys. m ³	20 357	20 973	20 551	21 978	22 662
Konsumpcja gazu LPG tys. m ³	4 853	5 204	4 524	4 722	5 125

Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja gazu LPG tys. tony	2 640	2 831	2 461	2 569	2 788
Oплата paliwowa w tys. zł	7 015 700	7 272 400	7 582 200	8 657 000	8 602 100
Teoretyczne wpływy z opłaty paliwowej w tys. zł	7 193 192	7 575 778	7 948 119	9 069 120	9 069 444
Luka w opłacie paliwowej w tys. zł	177 492	303 378	365 919	412 120	467 344

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych POPIHN oraz Ministerstwa Finansów.

Lukę w opłacie paliwowej można obliczyć dla dłuższego horyzontu czasowego, jednak ze względu na późniejsze porównania ogranicza się ten okres do lat 2018-2022. Wynika to z dostępności danych URE, które publikowane są od połowy 2017 roku. Pierwsze pełne roczne dane pojawiają się zatem dopiero w 2018 roku. W latach 2018-2022 luka w opłacie paliwowej wyniosła od 177 mln zł do 467 mln zł (por. tabela 22). W całym okresie było to łącznie około 1,7 mld zł.

Publikowane przez POPIHN dane wskazują, że konsumpcja benzyn, oleju napędowego oraz gazu płynnego (LPG) jest wyższa niż wynikałoby to z danych fiskalnych. Ze względu na stopień agregacji, nie można jednak wskazać, czy uchylanie się od płatności opłaty paliwowej dotyczy wszystkich rodzajów paliw, czy może tylko jednego, czy dwóch z nich. Można jednak to zweryfikować, próbując zestawić ze sobą dane dotyczące wpływów z podatku akcyzowego z rozdziału 75627 (wpływy z akcyzy od gazu płynnego (LPG)), z teoretycznymi wpływami dla konsumpcji gazu płynnego (LPG) z danych POPIHN. Obliczona w ten sposób luka podatkowa w akcyzie od gazu płynnego (LPG) mogłaby wskazywać, że оплата paliwowa nie jest płacona od tego rodzaju paliwa. Dane dotyczące luki w tym obszarze zawiera tabela 23.

Tabela 23. Szacunki luki w podatku akcyzowym od gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2022

Wyszczególnienie/ lata	2018	2019	2020	2021	2022
Stawka akcyzy zł/tona	670	670	650	644	387
Konsumpcja LPG w tys. ton	2 640	2 831	2 461	2 569	2 788
Teoretyczne wpływy w mln zł	1 769	1 897	1 600	1 654	1 079
Rzeczywiste wpływy w rozdziale 75627 w mln zł	1 069	1 127	892	934	567
Luka w akcyzie na LPG w mln zł	700	770	708	720	512

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych POPIHN oraz Ministerstwa Finansów.

Szacunki luki w podatku akcyzowym od gazu płynnego (LPG) wskazują, że w latach 2018-2022 jej wielkość wahała się w przedziale od 512 mln zł do 770 mln zł (por. tabela 23). W całym okresie wielkość luki podatkowej wyniosła

niecałe 3,5 mld zł. Występująca luka podatkowa w akcyzie od gazu płynnego (LPG) wskazuje, że ten rodzaj paliwa może mieć wpływ na lukę w opłacie paliwowej. Chcąc to zweryfikować, należy porównać ze sobą teoretyczne wpływy z podatku akcyzowego od benzyn i oleju napędowego z rzeczywistymi wpływami z rozdziału 75610. Do przeprowadzenia tego szacunku potrzebne jest jednak przyjęcie założenia, że konsumpcja paliw lotniczych i żeglugowych nie ma istotnego znaczenia dla wpływów z akcyzy w rozdziale 75610. Poza tym w szacunkach należy uwzględnić dopłaty do paliw rolniczych. Ze względu na przyjęte założenia, przeprowadzane szacunki mają bardziej na celu pokazanie trendu niż wskazanie konkretnej wartości luki podatkowej. Poza tym, przy takim poziomie agregacji danych, nie ma pewności, czy struktura konsumpcji odpowiada tej rzeczywistej. Nie bez znaczenia pozostają również zmiany wartości stawek akcyzy, z których również może wynikać zmiana wielkości wpływów. W okresie 2018-2022 nie były one jednak na tyle duże, aby mogły znacząco wpływać na wielkość dochodów (por. tabela 24).

Tabela 24. Szacunki luki podatkowej w akcyzie od paliw używanych do napędu silników spalinowych w latach 2018-2022

Wyszczególnienie/ lata	2018	2019	2020	2021	2022
Dochody z akcyzy w rozdziale 75610 w mln zł	33 557	33 891	32 573	34 456	33 846
Stawka akcyzy na benzynę w zł	1 540	1 540	1 520	1 514	1 413
Konsumpcja benzyn w tys. m ³	6 082	6 516	5 995	6 780	7 152
Teoretyczne wpływy z akcyzy na benzynę w mln zł	9 366	10 035	9 112	10 265	10 106
Stawka akcyzy na olej napędowy w zł	1 171	1 171	1 151	1 145	1 104
Konsumpcja oleju napędowego w tys. m ³	20 357	20 973	20 551	21 978	22 662
Teoretyczne wpływy z akcyzy na olej napędowy w mln zł	23 838	24 559	23 654	25 165	25 019
Suma w mln zł	33 204	34 594	32 767	35 430	35 125
Dopłaty do paliwa rolniczego w mln zł	911	1 120	1 151	1 152	1 265
Teoretyczne wpływy w mln zł	32 294	33 474	31 615	34 278	33 859
Luka w mln zł	-1 263	-417	-958	-178	13

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych POPIHN oraz Ministerstwa Finansów.

Dane z tabeli 24 wskazują, że luka w podatku akcyzowym od paliw silnikowych w latach 2018-2022 przyjęła wartość dodatnią wyłącznie w 2022 roku. Ze względu na przyjęte założenia w jej szacunku najistotniejszym jest trend, który wskazuje na ponowne rozszczelnienie systemu podatkowego w 2022 roku. Omawiane w rozdziale 4 narzędzia, które wpłynęły na poprawę ściągalności podatków, zostały wprowadzone przed 2018 rokiem. Wydaje się, że wraz

z upływem czasu przestępcy mogli nauczyć się, jak obchodzić nowe systemy. Koresponduje to z uzasadnieniem dla prac nad projektem CONNECT, który ma na celu usunąć luki w przepisach, ale również wprowadzić nowe regulacje w obszarach szczególnie narażonych na nadużycia. Wydaje się, że dotyczy to szczególnie obrotu gazem płynnym (LPG), jednak w ostatnim czasie może obejmować również inne rodzaje paliw ciekłych. W prowadzonych w rozdziale 3 analizach wskazywano na problem olejów smarowych i braku kontroli nad przyzakładowymi stacjami paliw.

Z dotychczasowych analiz wynikało, że w latach 2018-2022 występowała luka w opłacie paliowej, luka w akcyzie od gazu płynnego (LPG) i pojawiała się luka w akcyzie od paliw używanych do napędu silników spalinowych w 2022 roku. Pojawienie się luki w powyższych obszarach powinno znaleźć również odzwierciedlenie w luce w opłacie emisyjnej.

Obliczając lukę w opłacie emisyjnej najlepiej posłużyć się danymi według kodów CN. Dane URE, bazujące na tym podziale, pozwalają na obliczenie konsumpcji danego typu paliwa. Konsumpcję stanowi różnica pomiędzy sumą wielkości wytworzenia i przywozu pomniejszoną o wielkość wywozu. Niestety URE nie dysponuje danymi dotyczącymi zapasów, jednak przyjmując, że muszą być one utrzymywane na danym poziomie, w przypadku braku nadzwyczajnych sytuacji rynkowych, ich wielkość nie powinna mieć dużego znaczenia dla danych rocznych.

Problemem pojawiającym się przy szacowaniu luki w opłacie emisyjnej jest tożsamość kodu CN 2710 19 43 dla paliw o różnym przeznaczeniu. Pod tym kodem występuje olej napędowy używany do napędu silników spalinowych, olej opałowy, jak i olej żeglugowy. Wielkość konsumpcji obliczoną na podstawie danych URE należy zatem oczyścić o wielkość oleju opałowego dla kodu CN 2710 19 43 oraz wielkość konsumpcji paliwa żeglugowego MGO o tym kodzie. Z informacji uzyskanych z URE wynika, że szczegółowe dane dotyczące oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 43 gromadzone są dopiero od roku 2020. W tabeli 25 prezentowane są dane dotyczące oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 43 w podziale na wytworzenie i przywóz oraz sumę, która przedstawia zużycie. Ze względu na ograniczenie dostępności danych dla oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 43, możliwość obliczenia luki w opłacie emisyjnej możliwa jest wyłącznie w latach 2020-2022.

Tabela 25. Wolumen wytworzenia, przywozu i zużycia oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43 do celów grzewczych w latach 2020-2022

Rok	Wytworzenie [m ³]	Przywóz [m ³]	Zużycie [m ³]
2020	108 104	129 721	237 824
2021	120 587	128 862	249 449
2022	152 727	80 919	233 645

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych URE.

Dane dotyczące zużycia olej żeglugowego MGO zawarte są w tabeli 18 zostały wykorzystane do przeprowadzenia szacunków. Do szacunków nie użyto wielkości 2710 19 43 ON z tabeli 18, gdyż notacja wskazuje, że jest to zwykły olej napędowy, od którego powinna być odprowadzona opłata emisyjna. Szacunki wielkości luki w opłacie emisyjnej przedstawia tabela 26.

Tabela 26. Szacunek luki w opłacie emisyjnej w latach 2020-2022

Wyszczególnienie/lata	2020	2021	2022
Konsumpcja benzyn o kodach CN 2710 12 45 i 2710 12 49 w m ³	5 718 335	5 794 766	5 470 947
Konsumpcja oleju napędowego o kodach CN 2710 19 43 i 2710 20 11 w m ³	21 230 382	22 594 907	16 621 180
Teoretyczne wpływy z opłaty emisyjnej w tys. zł	2 155 897	2 271 174	1 767 370
Rzeczywiste wpływy z opłaty emisyjnej w tys. zł	2 080 000	2 250 000	2 310 000
Luka w opłacie emisyjnej w tys. zł	75 897	21 174	-542 630
Luka w opłacie emisyjnej w m ³	948 717	264 673	-6 782 874

Źródło. Obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów i URE.

Przeprowadzone szacunki wskazują, że w latach 2020 i 2021 występowała luka w opłacie emisyjnej. Jej wielkość wyniosła odpowiednio niecałe 76 mln zł i 21 mln zł. W relacji do wpływów z akcyzy czy opłaty paliwowej są to kwoty niewielkie (por. tabele 2 i 4), jednak biorąc pod uwagę m³ paliw, od których nie została odprowadzona opłata emisyjna, wielkości wydają się istotne¹¹¹ (por. tabela 26). Z szacunków dla roku 2022 wynika, że luka w opłacie emisyjnej zniknęła. Jest to wynikiem znacznego spadku konsumpcji oleju napędowego. Spadek ten dziwi, gdyż w danych POPiHN pomiędzy rokiem 2021 a 2022 odnotowano wzrost konsumpcji (por. tabela 24).

Zaskakujący spadek konsumpcji oleju napędowego w danych URE nie znajduje potwierdzenia w innych statystykach URE, tj. danych gromadzonych w ramach sprawozdań z wypełniania Narodowego Celu Wskaźnikowego (NCW).

111 Zwłaszcza dotyczy to roku 2020, w którym nie odprowadzono opłaty paliwowej od prawie miliona m³ paliw.

Z wyjaśnień urzędu wynika, że dane dotyczące NCW, które można znaleźć w corocznych Biuletynach Prezesa URE, pochodzą ze sprawozdawczości składanej przez producentów i importerów paliw. Dotyczą one ilości paliw rozporządzonych przez nich po ich wytworzeniu lub sprowadzeniu z zagranicy. Nie oznacza to, że jest to już etap skierowania ich do konsumpcji, gdyż część może trafić do pośredników, którzy zdecydują o ich wywozie za granicę czy przeznaczeniu na zapasy. Kody CN nie są wprost wyszczególniane w tej sprawozdawczości. Wydaje się jednak, że są to typowe kody CN 2710 12 45 i 2710 12 49 w przypadku benzyn oraz 2710 19 43 i 2710 20 11 dla oleju napędowego. Jest tak, gdyż sprawozdawczość NCW dotyczy minimalnego udział biokomponentów i innych paliw odnawialnych zużytych we wszystkich rodzajach transportu w ogólnej ilości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych zużywanych w ciągu roku kalendarzowego w transporcie. W transporcie wykorzystuje się przede wszystkim paliwa o typowych kodach CN. Podane w sprawozdawczości NCW wielkości paliw zawierają w sobie ilości biokomponentów. Wielkości konsumpcji oleju napędowego na podstawie danych z NCW powinny korespondować z danymi POPIHN.

Tabela 27. Wielkość konsumpcji oleju napędowego łącznie z paliwem B100 w latach 2018-2022

Lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja oleju napędowego łącznie z B100 w tys. m ³	20 567	21 131	20 326	21 377	21 150

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych URE.

Tabela 27 zawiera wielkość konsumpcji oleju napędowego obliczonego na podstawie danych ze sprawozdawczości NCW. Zgodnie z wyjaśnieniami metodologicznymi otrzymanymi z URE, szacunkową wielkość konsumpcji uzyskano po korekcji ilości paliw rozporządzanych o wielkość wywozu. W roku 2022 konsumpcja wyniosła 21 150 tys. m³, co znacznie odbiega¹¹² od wielkości 16 621 tys. m³ prezentowanej w tabeli 26. Ze względu na powyższe rozbieżności obliczona wielkość luki w opłacie emisyjnej dla roku 2022 nie jest wiarygodna.

Występowanie rozbieżności w danych dotyczących podstawy do naliczania danin publicznych w ramach jednej instytucji skłania do sprawdzenia ich zgodności pomiędzy różnymi instytucjami. Z analiz przeprowadzonych w rozdziale 2 wynikało, że dane POPIHN i Eurostat są ze sobą zbieżne. Chcąc bardziej szczegółowo przeanalizować ewentualne rozbieżności w danych porównuje się ze sobą wielkości konsumpcji benzyny i oleju napędowego prezentowane przez: POPIHN,

¹¹² Zwrócono się do URE z prośbą o wyjaśnienie odnotowanej różnicy w danych, jednak do czasu oddania książki do druku nie otrzymano wyjaśnień. Z wcześniejszej korespondencji z urzędem wynikało, że często oczekiwanie na raporty od przedsiębiorców lub ich korekty trwa bardzo długo. Bywa to niekiedy okres kilku lat.

URE z danych według kodów CN, URE ze sprawozdawczości z NCW, Eurostat oraz GUS. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że metodologia oraz źródła pozyskiwania danych różnią się od siebie pomiędzy instytucjami. Zbieżność danych będzie zwiększać ich wiarygodność. Poza tym wspomniany wcześniej problem braku uwzględniania wielkości zmiany zapasów np. w danych URE nie będzie istotny, jeśli będą się one pokrywać z danymi Eurostat czy GUS. Będzie tak, gdyż dane Eurostat i GUS są publikowane jako bilanse energii, w których konsumpcja jest obliczana według klasycznej metody. Dane dotyczące konsumpcji prezentowane przez różne instytucje przedstawia tabela 28.

Tabela 28. Porównanie konsumpcji benzyny i oleju napędowego w latach 2018-2022

Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja benzyny w m ³					
POPiHN	6 082	6 516	5 995	6 780	7 152
Eurostat	6 101	6 328	5 909	6 546	6 999
URE z NCW	6 075	6 313	5 890	6 503	6 710
URE dane wg kodów CN	6 169	6 358	5 718	5 795	5 471
GUS	6 097	6 321	5 891	6 481	-
Konsumpcja oleju napędowego w m ³					
POPiHN	20 357	20 973	20 551	21 978	22 662
Eurostat	20 240	20 632	20 169	21 507	21 522
URE z NCW	20 567	21 131	20 326	21 377	21 150
URE dane wg kodów CN	-	-	21 230	22 595	16 621
GUS	-	20 722	20 528	22 135	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych POPiHN, URE, Eurostat i GUS.

Nie udało się skompletować wszystkich danych dla okresu 2018-2022, co wynikało z braku ich publikacji (dotyczy to GUS). Poza tym, dane GUS dla oleju napędowego zostały skorygowane o wielkość paliwa zużywanego do celów żeglugowych. W przypadku danych URE brak wielkości konsumpcji oleju napędowego dla lat 2018 i 2019 wynika z braku danych dotyczących zużycia oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 43 w tym okresie.

Prezentowane w tabeli 28 dane w większości przypadków nie różnią się znacznie od siebie. Potwierdzeniem tej tezy jest szczegółowa analiza odchyleń od wielkości maksymalnej dla danego rodzaju paliwa (por. tabela 29).

Tabela 29. Porównanie odchyłeń wartości konsumpcji od wartości maksymalnej w latach 2018-2022 w proc.

Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja benzyny					
POPiHN	-1,4	max*	max*	max*	max*
Eurostat	-1,1	-3,0	-1,5	-3,6	-2,2
URE z NCW	-1,5	-3,2	-1,8	-4,3	-6,6
URE dane wg kodów CN	max*	-2,5	-4,8	-17,0	-30,7
GUS	-1,2	-3,1	-1,8	-4,6	-
Konsumpcja oleju napędowego					
POPiHN	-1,0	-0,8	-3,3	-2,8	max*
Eurostat	-1,6	-2,4	-5,3	-5,1	-5,3
URE z NCW	max*	max*	-4,4	-5,7	-7,1
URE dane wg kodów CN	-	-	max*	max*	-36,3
GUS	-	-2,0	-3,4	-2,1	-

* Jako „max” oznaczono odnotowane w danych wielkości maksymalne, od których następnie obliczono odchylenia.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych POPiHN, URE, Eurostat i GUS.

Z danych tabeli 29 wynika, że większość odchyłeń nie przekracza 5 proc. Wielkości maksymalne konsumpcji zostały odnotowane w danych z dwóch instytucji, tj. POPiHN i URE. Największe odchylenia od wartości maksymalnej odnotowano w danych URE gromadzonych wg kodów CN. Zmienności tej nie mają dane URE gromadzone na podstawie sprawozdań z wypełniania NCW.

Niewielkie odchylenia większości danych od wartości maksymalnych pozwalają stwierdzić, że prezentowane dane maksymalne są wiarygodne. Jest tak, gdyż przy różnych sposobach gromadzenia danych uzyskuje się zbliżone wyniki. Z tego względu można przyjąć, że odnotowane maksymalne wielkości konsumpcji stanowią właściwą bazę podatkową dla podatku akcyzowego od paliw ciekłych. Przyjmuje się, że jeśli w oficjalnych statystykach odnotowuje się daną wielkość, jest ona wiarygodna i można ją przyjąć za podstawę obliczeń luki podatkowej. Kierując się tą logiką, ponownie przeliczono wielkość luki w podatku akcyzowym, tym razem bazując na maksymalnych wielkościach konsumpcji dostępnych w statystykach (por. tabela 30).

Tabela 30. Szacunki luki podatkowej w akcyzie od paliw używanych do napędu silników spalinowych w latach 2018-2022 dla maksymalnych wielkości konsumpcji dostępnych w statystykach

Wyszczególnienie/ lata	2018	2019	2020	2021	2022
Dochody z akcyzy w rozdziale 75610 w mln zł	33 557	33 891	32 573	34 456	33 846
Stawka akcyzy na benzynę w zł	1 540	1 540	1 520	1 514	1 413
Konsumpcja benzyn w tys. m ³	6 169	6 516	5 995	6 780	7 152
Teoretyczne wpływy z akcyzy na benzynę w mln zł	9 500	10 035	9 112	10 265	10 106
Stawka akcyzy na olej napędowy w zł	1 171	1 171	1 151	1 145	1 104
Konsumpcja oleju napędowego w tys. m ³	20 567	21 131	21 230	22 595	22 662
Teoretyczne wpływy z akcyzy na olej napędowy w mln zł	24 084	24 744	24 436	25 871	25 019
Suma w mln zł	33 584	34 779	33 548	36 136	35 125
Dopłaty do paliwa rolniczego w mln zł	911	1 120	1 151	1 152	1 265
Teoretyczne wpływy w mln zł	32 673	33 659	32 397	34 984	33 859
Luka w mln zł	-884	-232	-176	528	13

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów i URE.

W porównaniu do szacunków z tabeli 24, w szacunkach z tabeli 30 nastąpiła zmiana w szacunkach luki podatkowej w okresie 2018-2021. Najbardziej widocznym jest pojawienie się luki podatkowej w roku 2021. Zmienia to wcześniejsze wnioski dotyczące rozszczelnienia systemu podatkowego. Mogło ono nastąpić już w 2021 roku.

Rozbieżności danych dotyczących konsumpcji dotyczą również gazu płynnego (LPG). W tabeli 31 przedstawiono szczegółowe dane w tym zakresie.

Tabela 31. Porównanie danych dotyczących konsumpcji gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2019

Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja gazu płynnego (LPG) w m ³					
POPiHN	4 853	5 204	4 524	4 722	5 125
Eurostat	4 930	5 152	4 632	4 723	4 896
URE dane wg kodów CN	4 983	4 935	4 675	4 969	4 956
GUS	4 814	5 083	4 355	4 511	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych POPiHN, URE, Eurostat i GUS.

Podobnie jak w przypadku benzyny i oleju napędowego, dane GUS ograniczone są do okresu 2018-2021 (por. tabela 31). Chcąc dokładnie przeanalizować odchylenia pomiędzy danymi, ponownie odniesiono je do wartości maksymalnych konsumpcji w danym okresie.

Tabela 32. Porównanie odchyłeń wartości konsumpcji od wartości maksymalnej w latach 2018-2022 w procentach

Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Konsumpcja gazu płynnego (LPG)					
POPiHN	-2,7	max	-3,3	-5,2	max
Eurostat	-1,1	-1,0	-0,9	-5,2	-4,7
URE dane wg kodów CN	max	-5,5	max	max	-3,4
GUS	-3,5	-2,4	-7,4	-10,1	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych POPiHN, URE, Eurostat i GUS.

Wielkości odchyłeń konsumpcji LPG w większości przypadków nie przekraczają 5 procent. Maksymalne wielkości odnotowane zostały dla danych POPiHN i URE (por. tabela 32). Analogicznie do wcześniej analizowanych danych dla benzyny i oleju napędowego powyższe dane również są wiarygodne.

Tabela 33. Szacunki luki w podatku akcyzowym od gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2022 na podstawie maksymalnych wielkości konsumpcji

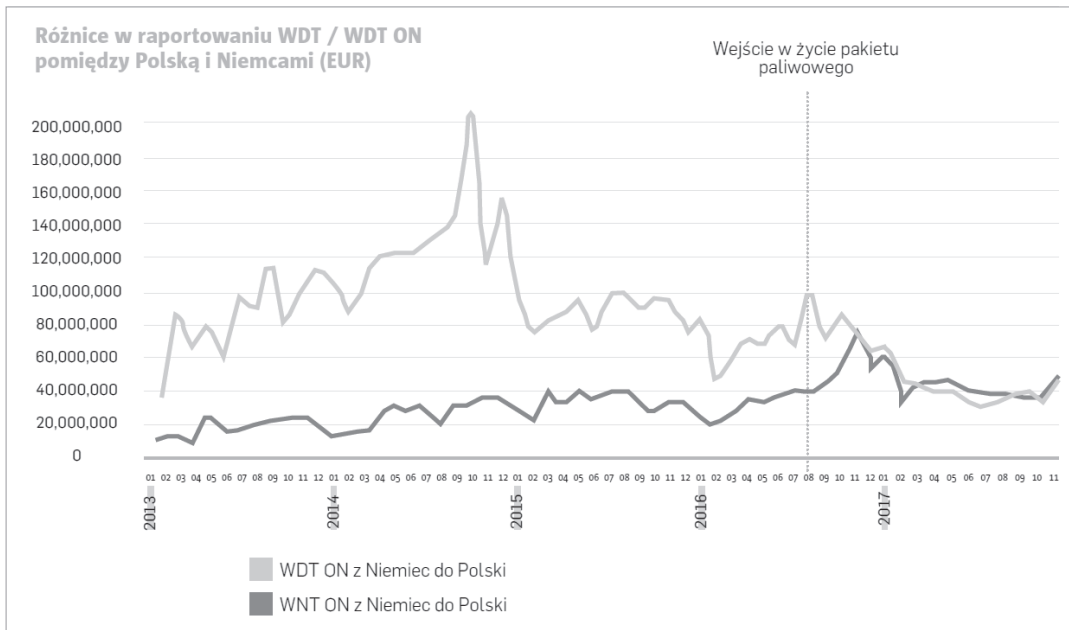
Wyszczególnienie/lata	2018	2019	2020	2021	2022
Stawka akcyzy zł/tona	670	670	650	644	387
Konsumpcja LPG w tys. ton	2 711	2 831	2 543	2 703	2 788
Teoretyczne wpływy w mln zł	1 816	1 897	1 653	1 741	1 079
Rzeczywiste wpływy w rozdziale 75627 w mln zł	1 069	1 127	892	934	567
Luka w akcyzie na LPG w mln zł	747	770	761	807	512

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, POPiHN i URE.

Porównując dane z tabeli 33 i 23 odnotowuje się zwiększenie luki w latach 2018, 2020 i 2021. Łącznie była to kwota około 187 mln zł. Relatywnie będzie to oznaczać wzrost luki o 5 procent w badanym okresie, w stosunku do pierwotnych szacunków (wzrost z 3,5 mld zł do niecałych 3,7 mld zł).

Problem uchylania się od opodatkowania na rynku paliw ciekłych często pojawiał się w momencie przywozu towarów z zagranicy. Wdrożony system monitorowania przewozów towarów wrażliwych SENT ograniczył nadużycia w tym zakresie. Mimo to problem nadal się pojawia, choć jego skala wydaje się mniejsza. Chcąc przyrzeć się aktualnej sytuacji, należy przeanalizować dane dotyczące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT). Analizę taką przeprowadziły UN Global Compact, POPiHN oraz PWC w 2018 roku (UN Global Compact, 2018). Dla najpopularniejszych kodów CN dla paliw ciekłych zestawiono ze sobą dane dotyczące WDT z różnych krajów do Polski i WNT z różnych krajów do Polski.

Rysunek 9. Różnice w raportowaniu WDT i WNT dotyczące oleju napędowego

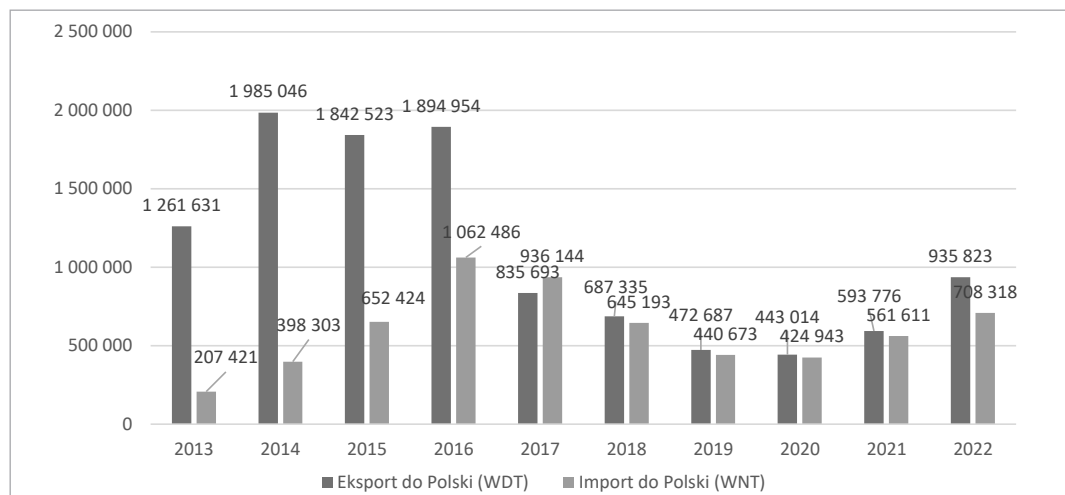


Źródło: UN Global Compact (2018), *Walka z szarą strefą. Wpływ regulacji na branżę paliw płynnych*, POPiHN, UN Global Compact, Warszawa, s. 41.

Rysunek 9 przedstawia zestawienie WDT ON i WNT ON z Niemiec do Polski. Z danych wynika, że po wprowadzeniu pakietu paliwowego zmniejszyły się różnice pomiędzy tymi wielkościami. Interpretowane jest to jako zmniejszenie skali nielegalnego przywozu do Polski paliwa, które np. miało przejeżdżać tranzytem, a w rzeczywistości zostawało w kraju.

Przeprowadzona wcześniej analiza porównawcza danych dotyczących konsumpcji paliw ciekłych wskazywała, że występują luki w opłatach paliwowej i emisyjnej oraz w podatku akcyzowym. Chcąc bardziej szczegółowo zbadać ten problem zestawia się ze sobą wielkości WDT i WNT w okresie 2013-2022 dla następujących kodów CN: olej napędowy 2710 19 43 i 2710 20 11, olej opałowy 2710 19 47 oraz benzyna 2710 12 45 i 2710 12 49. Porównuje się dane roczne dla WDT z UE do Polski oraz WNT z UE do Polski. Do porównań wykorzystuje się dane Eurostat.

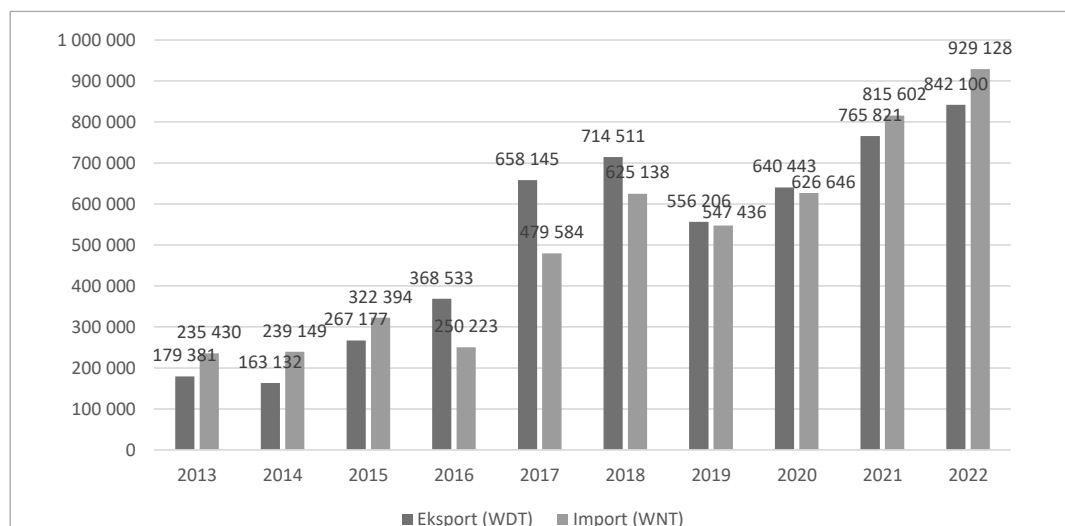
Rysunek 10. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43 w latach 2013-2022 w tonach



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Dane z rysunku 10 korespondują z danymi z rysunku 9. Widać zdecydowane zmniejszenie rozbieżności po 2016 roku, tj. od momentu wprowadzenia pakietu paliwowego. W latach 2018-2021 obserwowano względną równość wielkości WDT i WNT. Większe rozbieżności pojawiają się w roku 2022, co może świadczyć o ponownym pojawieniu się nadużyć na rynku paliw. Koresponduje to z szacunkami wielkości luki w akcyzie dla oleju napędowego. Skala zjawiska nie wydaje się duża, jednak świadczy o odwróceniu się trendu.

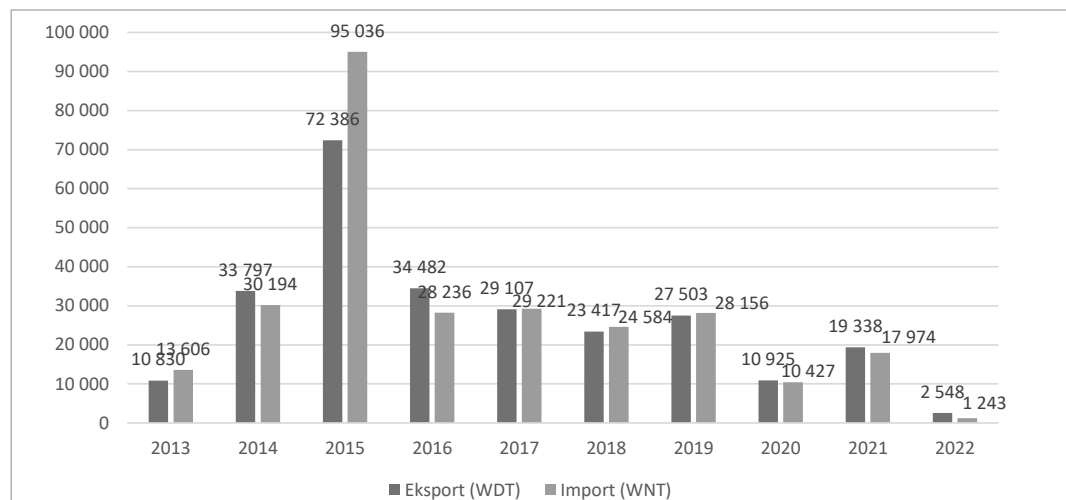
Rysunek 11. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski oleju napędowego o kodzie CN 2710 20 11 w latach 2013-2022 w tonach



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Na rysunku 11 przedstawiono wielkości WDT i WNT oleju napędowego o kodzie CN 2710 20 11. W jego przypadku obserwowano w okresie 2013-2015 przeciwną sytuację niż miało to miejsce dla kodu CN 2710 19 43, tj. przewagę WNT nad WDT. Rozbieżności w drugą stronę pojawiają się w okresie 2017-2020, by ponownie odwrócić się w latach 2021-2022. Z opisów kodów tych paliw wynika, że olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43 nie zawiera w sobie składników biodiesla oraz przeznaczony jest do dalszej obróbki chemicznej¹¹³, a olej napędowy o kodzie CN 2710 20 11 zawiera biodiesla. Można zatem przypuszczać, że ten ostatni jest już gotowym paliwem po procesie blendowania. Trudniej zatem w tym przypadku próbować zmienić przeznaczenie czy kod CN takiego oleju. Jako gotowe paliwo może jednak podlegać szeregowi fikcyjnych transakcji, które obejmują również zagranicę.

Rysunek 12. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 47 w latach 2013-2022 w tonach



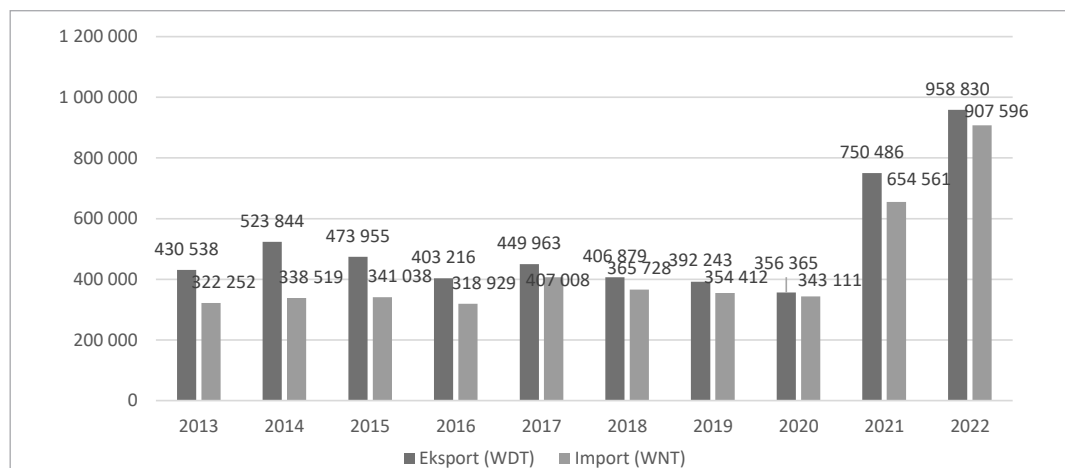
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Chcąc sprawdzić kształtowanie się ewentualnych rozbieżności w wielkościach WDT i WNT dla oleju opałowego użyto do tego kodu CN 2710 19 47. Z przedstawionych danych wynika, że rok 2015 był nietypowy. Po pierwsze, wielkości WDT i WNT były znacznie większe niż w innych latach, a po drugie, zaraportowano większy przywóz tego oleju w Polsce niż wynika z raportów innych krajów UE (por. rysunek 12). Oznaczałoby to, że w innych krajach mogło dojść do nadużyć lub zostało zarejestrowanych dużo fikcyjnych przywozów, co mogłoby wskazywać na transakcje karuzelowe. W 2022 roku nastąpił duży spadek nominalnej wielkości WDT i WNT,

¹¹³ Z tego powodu najpewniej na tym kodzie występuje również lekki olej opałowy, czego nie odnotowano dla kodu CN 2710 20 11.

jednak patrząc na relatywne wielkości, zaraportowano dwukrotnie większą ilość wywozu w krajach UE, niż wynika z raportów przywozu polskich podmiotów.

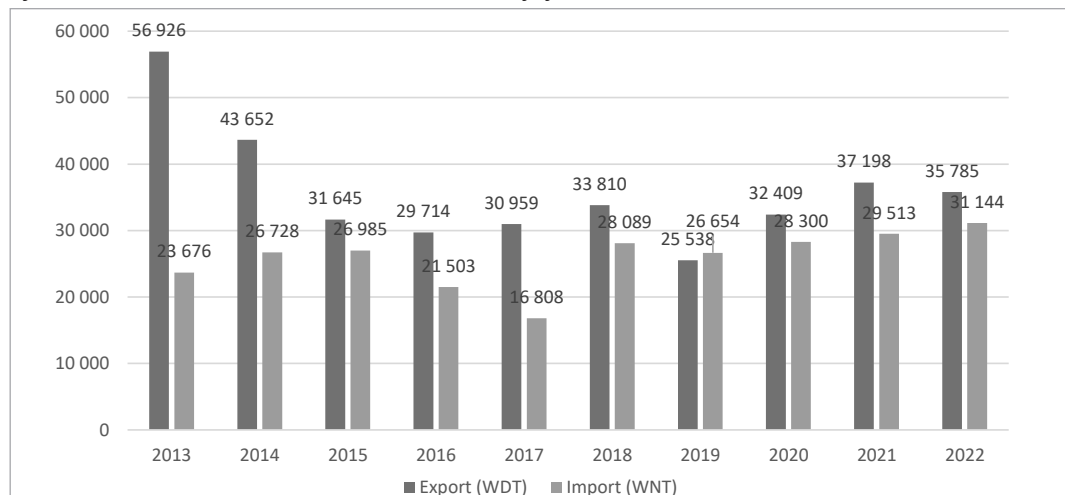
Rysunek 13. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski benzyny o kodzie CN 2710 12 45 w latach 2013-2022 w tonach



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Pod kodem CN 2710 12 45 kryje się najbardziej popularna benzyna tzw. 95-tka. Z przedstawionych na rysunku 13 danych wynika, że w badanym okresie, w każdym roku, wielkość WDT przewyższała WNT. W latach 2017-2020 różnice są relatywnie niewielkie w porównaniu do lat 2013-2016. Wskazuje to, podobnie jak w przypadku oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43, na uszczelnienie systemu podatkowego. W roku 2021 sytuacja uległa zmianie i ponownie pojawiła się znaczna różnica w raportowanych wielkościach. Może to świadczyć o powolnym wygasaniu pozytywnych efektów uszczelnienia systemu.

Rysunek 14. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski benzyny o kodzie CN 2710 12 49 w latach 2013-2022 w tonach



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Rysunek 14 przedstawia wielkości WDT i WNT dla benzyny o kodzie CN 2710 12 49, czyli tzw. 98-tki. Podobnie jak dla 95-tki, rejestruje się większe ilości WDT niż WNT (wyjątek stanowi 2019 rok). Teoretycznie do Polski wjeżdża więcej paliwa niż wykazują to raporty polskich przedsiębiorców. Aktualnie różnice nie są tak duże, jak w latach 2013-2014, jednak występują. Rozbieżności pomiędzy wielkościami WDT i WNT wskazują, że problem nadużyć na rynku paliw dotyczy również benzyn. Ze względu na różnice w stawkach akcyzy pomiędzy olejem napędowym i opałowym, zazwyczaj porusza się problem nielegalnego handlu w tym obszarze. Nie przedstawia się natomiast informacji na temat nielegalnego handlu benzyną. Dane z rysunku 13 i 14 wskazują, że może on występować¹¹⁴.

Podsumowanie

- ▶ Dane dotyczące dochodów z akcyzy wg klasyfikacji budżetowej (rozdział 75610) nie pozwalają na precyzyjne odzwierciedlenie definicji luki podatkowej, gdyż nie ma możliwości ujęcia wszystkich kategorii zwrotów (paliwa lotnicze i paliwa żeglugowe) przy obliczaniu teoretycznych wpływów w tym zakresie. Problem ten nie występuje w przypadku wpływów z akcyzy na gaz płynny (LPG, rozdział 75627).
- ▶ Agregacja wpływów z podatku akcyzowego w rozdziale 75610 wymusza obliczanie luki podatkowej łącznie dla benzyn silnikowych i oleju napędowego. Dla oszacowanej luki podatkowej nie można precyzyjnie określić, który rodzaj paliwa generuje, jaką jej wielkość. Z punktu widzenia precyzji analizy najlepszym rozwiązaniem byłoby skorzystanie z kodów CN.
- ▶ Oprócz akcyzy w cenie paliwa zawarte są jeszcze dwie opłaty: paliwowa i emisyjna. Istotną cechą łączącą je i akcyzę jest ta sama baza podatkowa. Dane dotyczące wielkości wpływów z opłaty paliwowej i emisyjnej nie są korygowane o żadne zwroty. Definiując przedmiot opodatkowania, zarówno w opłacie paliwowej, jak i emisyjnej, ustawodawca odwołał się do kodów CN.
- ▶ Ze względu na tą samą bazę podatkową i brak korekcji o wielkość zwrotów w danych dotyczących wpływów z opłaty paliwowej i emisyjnej można

¹¹⁴ Poszukując innych wyjaśnień rozbieżności pomiędzy WDT i WNT warto zwrócić uwagę na możliwe przesunięcie w czasie raportowania ze strony przedsiębiorstw UE i polskich na przełomie roku. Można tym wytłumaczyć niewielkie różnice. Kolejnym wytłumaczeniem może być również reeksport. W przypadku braku możliwości zaspokojenia popytu wewnętrznego na paliwa produkcją w kraju, będzie on raczej niewielki i uzależniony od zyskowności wywozu w porównaniu do sprzedaży krajowej. W sprawie stwierdzonych rozbieżności zwrócono się do GUS o wyjaśnienia. Do czasu oddania książki do druku nie otrzymano jednak odpowiedzi.

sprawdzić teoretyczne wpływy z opłat dla publikowanych danych dotyczących konsumpcji paliw.

- ▶ Przeprowadzone szacunki wskazują, że luka w opłacie paliwowej w latach 2018-2022 wyniosła około 1,7 mld zł, a luka w opłacie emisyjnej w latach 2020-2021 niecałe 100 mln zł. Dane URE dla roku 2022 posiadają duże rozbieżności, przez co szacunek luki w opłacie emisyjnej dla tego roku nie jest wiarygodny.
- ▶ Luka w akcyzie od gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2022 wyniosła niecałe 3,5 mld zł. Po korekcji danych do maksymalnych wielkości konsumpcji luka wzrasta do niecałych 3,7 mld zł.
- ▶ Do 2022 roku nie stwierdzono luki w akcyzie od benzyny i oleju napędowego. Wydaje się, że tendencja ta została odwrócona w 2022 roku. Przy korekcji danych do maksymalnych wielkości konsumpcji, luka w akcyzie od benzyny i oleju napędowego pojawia się już w 2021 roku.
- ▶ Z szacunków luk w opłatach i akcyzie wynika, że podmioty gospodarcze mogą płacić akcyzę, a nie uiszczają opłat.
- ▶ Zestawiając ze sobą dane dotyczące WDT i WNT widać efekty uszczelnienia systemu po wprowadzeniu tzw. pakietu paliwowego. Dla olej napędowego o kodzie CN 2710 19 43 odnotowano znaczną różnicę w wielkościach WDT i WNT dla roku 2022. W zestawieniu z danymi dotyczącymi luk podatkowych może to świadczyć o rozszczelnieniu systemu.
- ▶ Większe ilości WDT od WNT odnotowano dla benzyn w okresie 2013-2022. Wyjątek stanowi rok 2019 dla tzw. 98-tki. Teoretycznie do Polski wjechało więcej paliwa niż wykazują to raporty polskich przedsiębiorców. Aktualnie różnice nie są tak duże jak w latach 2013-2014, jednak występują.

Zakończenie

Celem przedstawionej w opracowaniu analizy była identyfikacja aktualnych problemów opodatkowania sprzedaży paliw ciekłych w Polsce oraz próba szacunku wielkości luki podatkowej w tym obszarze. Skupiono się przede wszystkim na podatku akcyzowym oraz opłatach zawartych w cenach paliw. Zbieżność ich bazy podatkowej pozwoliła na tak szeroką analizę. Badano przede wszystkim takie paliwa jak: benzyna, olej napędowy oraz gaz płynny (LPG). W rozważaniach poruszano również problemy związane z olejami opałowymi oraz olejami smarowymi. W pracy postawiono hipotezę, że po latach spadku wielkość luki podatkowej przy sprzedaży paliw ciekłych ponownie wzrosła.

W wyniku przeprowadzonej analizy udało się pozytywnie zweryfikować przyjętą hipotezę w stosunku do benzyny i oleju napędowego. Z szacunków wielkości luki podatkowej w akcyzie od benzyny i oleju napędowego wynika, że już w roku 2021 został odwrócony pozytywny trend dotyczący uszczelnienia systemu podatkowego w tym obszarze. Dane wskazują na pojawienie się luki podatkowej od tego roku. Przeprowadzona analiza opiera się o autorską metodę, bazującą na logicznych zależnościach pomiędzy danymi wielkościami oraz systemie porównań szeregu danych w postaci rachunków przeciwnych.

W przypadku luki podatkowej od gazu płynnego (LPG) nie zaobserwowano większych zmian w zakresie uszczelnienia czy rozszczelnienia systemu. Szacunki wskazują, że w latach 2018-2022 wielkość luki w tym obszarze ukształtowała się w granicach od 3,5 do 3,7 mld zł. Wielkości luki w poszczególnych latach

były do siebie zbliżone i wynosiły średnio około 700 mln zł rocznie. Dla gazu płynnego (LPG) weryfikacja hipotezy jest zatem negatywna.

W badaniu przeprowadzono również analizy dotyczące luk w opłatach: paliwowej i emisyjnej. Istnienie tych luk pozwala uwiarygodnić szacunki luki w akcyzie od benzyn i oleju napędowego. Przeprowadzone szacunki wskazują, że luka w opłacie paliwowej w latach 2018-2022 wyniosła około 1,7 mld zł, a luka w opłacie emisyjnej w latach 2020-2021 niecałe 100 mln zł. Na podstawie szacunków luk w opłatach i akcyzie można również sformułować wniosek, że podmioty gospodarcze mogą płacić akcyzę, a nie uiszczać opłat. Taka sytuacja jest możliwa zwłaszcza w przypadku uwiarygodniania działalności, która może prowadzić do wyłudzeń podatku VAT.

Analiza wielkości WDT i WNT dla Polski i UE w zakresie benzyn, oleju napędowego i oleju opałowego potwierdza rozszczelnienie systemu w obszarze tego drugiego. Dotyczy to przede wszystkim kodu CN 2710 19 43. Dodatkowo warto zauważyć, że w przypadkach benzyn w okresie 2013-2022 występowała coroczna przewaga wielkości WDT nad WNT. Wyjątek pojawił się jedynie w roku 2019 i kodu CN 2710 12 49. Wydaje się, że w tym obszarze system nadal wymaga uszczelnienia.

Przyjęta struktura monografii pozwoliła na realizację dodatkowego celu, którym było zapoznanie czytelnika ze złożonością mechanizmów rynku paliw ciekłych oraz związanych z tym problemów. Monografia, oprócz elementu badawczego, zawiera w sobie element edukacyjny. Czytając ją, można zapoznać się z teorią opodatkowania czy teoretycznym modelem działania firm w oligopolistycznej strukturze rynku. Wedle wiedzy autora, nie ma aktualnie żadnego opracowania, które w tak kompleksowy sposób opisywałoby problem uchylania się od opodatkowania sprzedaży paliw ciekłych.

Bibliografia

- ACEA (2022), *ACEA Tax Guide 2022*, https://www.acea.auto/files/ACEA_Tax_Guide_2022.pdf
- Baye M. R., Prince J. T. (2014), *Managerial Economics and Business Strategy*, McGraw-Hill/Irwin, 8th ed.
- Benzarti Y., D. Carloni, J. Harju, T. Kosonen (2018), *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*, NBER Working Paper No. 23849.
- CBOS (2016), *Postawy wobec płacenia podatków*, Komunikat z badań nr 85, https://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2016/K_085_16.PDF
- Chetty R., Looney A., Kroft K. (2008), *Salience and Taxation: Theory and Evidence*, Harvard, https://scholar.harvard.edu/files/chetty/files/taxable_income_formula_aej_0_0.pdf
- Dobrowolski Z., Dobrowolska M. (2020), *Zarządzanie antykorupcyjne w sektorze publicznym: teoria i praktyka: stosowanie normy PN-ISO-37001*, Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Harju J., Kosonen T., Laukkanen M., Palanne K., Sallee J. (2018), *Studying fuel and car tax policies using microdata: evidence from Finland, Sweden and Norway*, Publications of the Government's analysis, assessment and research activities 70/2018, December.
- Hoffer A. (2022), *Gas taxes in Europe*, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/gas-taxes-in-europe-2022/>
- Iraizoz A., Labeaga J. M. (2022), *Incidence and Avoidance Effects of Spatial Fuel Tax Differentials: Evidence using Regional Tax Variation in Spain*, Working Paper No 2022-32, Paris School of Economics.
- Janków A., Garstecki Ł. (2007), *Jakość paliw – analiza porównawcza jakości paliw dostępnych w Polsce i wybranych krajach Unii Europejskiej (Niemcy, Austria, Łotwa, Irlandia, Czechy)*, UOKiK, Warszawa.
- Jasiński Ł. (2023), *Wyższe ceny paliw to efekt monopolu Orlenu*, <https://mises.pl/arttykul/jasinski-wyzsze-ceny-paliw-to-efekt-monopolu-orlenu>
- Kielczewska A., Sawulski J., (2021), *Postawy Polaków wobec płacenia podatków i roli państwa w gospodarce*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa.
- Kopczuk W., Marion J., Muehlegger E., Slemrod J. (2013), *Do the Laws of Tax Incidence Hold? Point of Collection and the Pass-through of State Diesel Taxes*, RWP13-027 Faculty Working Paper Series, 2013-09, Harvard Kennedy School.
- Kotlikoff L. J., Summers L. H. (1986) *Tax Incidence*, NBER Working Paper No. w1864, <https://ssrn.com/abstract=2124862>.
- Kuciński K. [red.] (2010), *Metodologia nauk ekonomicznych. Dylematy i wyzwania*, Difin, Warszawa.
- Kudła J., Kopyt M. (2020), *Co decyduje o intencjach małych podatników w zakresie uchylania się od opodatkowania w Polsce?*, materiał z warsztatów naukowych CASE *Struktura i efektywność polskiego systemu podatkowego*, 19–20 listopada, https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6564
- Leszkiewicz-Kędzior K. (2014), *Asymetryczne dostosowania cenowe na rynku paliw w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, <https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/handle/11089/30701>
- Lewicka-Strzałecka A. (2020), *Moralność finansowa Polaków. Raport z badań V edycja*, Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Gdańsk.
- Lotko E. (2021), *Postawy motywacyjne polskich podatników wobec płacenia podatków*, Acta Universitatis Wratislaviensis No. 4050, Przegląd Prawa i Administracji CXXV, Wrocław.
- Macudziński M. (2019), *System monitorowania przewozu drogowego i kolejowego niektórych towarów (SENT) – eksplikacja de lege lata*, Studia Administracji i Bezpieczeństwa, nr 7/2019.
- Marion J., Muehlegger E. (2010), *Fuel Tax Incidence and Supply Conditions*, M-RCBG Faculty Working Paper Series, 2010-02, Harvard Kennedy School.
- MF (2023), *Informacja kwartalna o stanie finansów publicznych w IV kwartale i całym 2022 roku*, Warszawa.
- Mileva E., Siegfried N. (2007), *Oil market structure, network effects and the choice of currency for oil invoicing*, EBC Occasional Paper Series, No. 77, December, <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpops/ecbocp77.pdf>
- Mirek I. (2016), *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty*, [w:] Dzwonkowski H., Kulicki J. (red.): *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, 2016, Warszawa, Wydawnictwo Sejmowe. <https://>

orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/D735BA037145B3EAC1257FB20045B71A/\$file/Strony%20odDylematy%20reformy%20systemu%20podatkowego-16.pdf

NIK (2017), *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, Informacja o wynikach kontroli, nr 21/2017/P/16/018/KGP.

NIK (2019), *P/19/012 – system monitorowania przewozu towarów akcyzowych*, wystąpienie pokontrolne, Delegatura NIK w Białymstoku.

NIK (2019a), *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, Informacja o wynikach kontroli, Nr ewid. 159/2019/P/18/009/KBF

NIK (2020), *System monitorowania przewozu towarów akcyzowych*, Informacja o wynikach kontroli, Nr ewid. 165/2020/P/19/012/KBF.

NIK (2021), *K/21/001 – Realizacja przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki zadań dotyczących rynku paliw ciekłych*, Wystąpienie pokontrolne.

Obłąkowska K. A. (2023), *Mentalność podatkowa Polaków i opinia publiczna na temat wysokości VAT i akcyzy w latach 2022-2023 – perspektywa ekonomii behawioralnej*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 7/2023. <https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2023/07/Mentalnosc-podatkowa-Polakow-i-opinia-publiczna-na-temat-wysokosci-VAT-i-akczy-w-latach-2022-2023.pdf>

OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, Paris.

Perloff J. M. (2015), *Microeconomics*, 7th Edition, Pearson, Boston.

Piwowarski R. (2022), *Czynniki determinujące występowanie luk podatkowych*, Folia Oeconomica, Acta Universitatis Lodzensis, 2(359) 2022.

POPiHN (2014), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2013*, Warszawa.

POPiHN (2015), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2014*, Warszawa.

POPiHN (2016), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2015*, Warszawa.

POPiHN (2017), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2016*, Warszawa.

POPiHN (2018), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2017*, Warszawa.

POPiHN (2019), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2018*, Warszawa.

POPiHN (2020), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2019*, Warszawa.

POPiHN (2021), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2020*, Warszawa.

POPiHN (2022), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2021*, Warszawa.

POPiHN (2023), *Przemysł i handel naftowy. Raport roczny 2022*, Warszawa.

Rozkrut M. (2023), *Monitoring branżowy: Globalna układanka paliwowa*, Analizy sektorowe, Departament Analiz Ekonomicznych PKO BP, 5 stycznia 2023, <https://www.pkobp.pl/centrum-analiz/analizy-sektorowe/przemysl-i-energetyka/monitoring-branzowy-globalna-paliwowa-ukladanka/>

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie ewidencji, dokumentacji i protokołów dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. 2023 poz. 2817).

Rühl Ch., Erker T. (2021), *Oil Intensity: The curious relationship between oil and GDP*, M-RCBG Associate Working Paper Series | No. 164, Harvard Kennedy School, https://www.hks.harvard.edu/sites/default/files/centers/mrcbg/files/Final_AWP_164.pdf

Sarnowski J., Lewandowski M., (2021), *Kamienie milowe poprawy ściągalności podatku akcyzowego w latach 2016-2021*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, vol. 3, no. 295, pp. 57-67. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.8222>.

Socha R. (2014), *Asymetria relacji cen paliw płynnych w Polsce i cen ropy naftowej*, Gospodarka Narodowa 5(273).

Stolper S. (2016), *Competition and Incidence: Automotive Fuel Tax Pass-Through at State Borders*, Working Paper, Harvard, https://scholar.harvard.edu/files/ssolper/files/stolper_2016_passthroughcrossborder.pdf

Suchocki P. (2016), *Pakiet paliwowy obowiązuje od początku sierpnia*, Błg DZP więcej niż prawo, 16 sierpnia 2016, <https://www.dzp.pl/blog/tax/zmiany-w-przepisach/pakiet-paliwowy-obowiazuje-poczatku-sierpnia/>

Sygut E. (2016), *Podatek akcyzowy w warunkach jednolitego rynku europejskiego*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 273.

- Szałkowski D. (2017), *Szara strefa w obrocie paliwami ciekłymi – chaos w przepisach i brak skutecznego nadzoru*, Kontrola Państwowa, 2017/62 5(376), 87-96. <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-0d372034-a0cb-4634-a3b0-81d394371cd9>
- Thackray M., Alexova M. (2017), *The Revenue Administration – Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Gap Estimation*, International Monetary Fund.
- UN Global Compact (2018), *Walka z szarą strefą. Wpływ regulacji na branżę paliw płynnych*, POPiHN, UN Global Compact, Warszawa. <https://www.pwc.pl/pl/pdf/2018/szara-strefa-raport-pwc-2018.pdf>
- UN Global Compact (2021), *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce 2020/21*, UN Global Compact Network Poland, Warszawa.
- UOKiK, Inspekcja Handlowa (2023), *Jakość paliw w 2023 roku. Informacja o wynikach kontroli*, UOKiK, Inspekcja Handlowa.
- Urząd Regulacji Energetyki (2023), *Informator kontroli*, lipiec 2023.
- Urząd Regulacji Energetyki (2013), *Sprawozdanie z działalności Prezesa URE za 2012 r.*, Biuletyn Urzędu Regulacji Energetyki, 02/2013, NR 2 (84) 3 czerwca 2013 ISSN 1506-090X, <https://www.ure.gov.pl/pl/urzed/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/publikacje/biuletyn-urzedu-regula/5185,Biuletyn-Urzedu-Regulacji-Energetyki-2013.html>
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 1385, ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r., poz. 628).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r., poz. 615).
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym (Dz.U. 2007 nr 52 poz. 343).
- Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 1165).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2009 nr 3 poz. 11).
- Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 1052).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi (Dz.U. 2017 poz. 708).
- Walkiewicz A., Petelski Ł., *Nowelizacja ustawy Prawo energetyczne – istotne zmiany dla branży paliwowej*, https://www.cire.pl/pliki/2/2016/160823_bird__bird_nowelizacja_ustawy_prawo_energetyczne_8211_istotne_zmiany_dla_branzy_paliwowej.pdf
- Warsaw Enterprise Institute (2021), *Nowy gracz na polskim rynku paliw. Skutki fuzji Orlenu-Lotosu z perspektywy geopolitycznej*, Warszawa, <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2021/07/Nowy-gracz-na-polskim-ryнку-paliw.pdf>
- Wilkin J. (2016), *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania. Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.
- Wyrok Sądu Najwyższego z 27 listopada 2019 r., sygn. akt I NSK 103/18.

Strony internetowe

- <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzienniki-UE/dyrektywa-2020-262-ustanawiajaca-ogolne-zasady-dotyczace-podatku-akcyzowego-69293762>
- <https://podatki.gazetaprawna.pl/vat/artykuly/8606028,stawki-vat-vat-paliwo-procedura-naruszeniowa-polska.html>
- <https://lexlege.pl/prawo-ochrony-srodowiska/dzial-v-oplata-emisyjna/12801/>
- https://energy.ec.europa.eu/data-and-analysis/weekly-oil-bulletin_en
- <https://popihn.pl/o-nas/>
- <https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-ciekle/charakterystyka-rynku/11091,2022.html>
- https://www.ornlen.pl/content/dam/internet/ornlen/pl/pl/relacje-inwestorskie/o-spo%C5%82ce/company-overview/Company_overview_PL_2023_luty_short_www.pdf.coredownload.pdf

<https://www.investopedia.com/terms/c/concentrationratio.asp>
<https://www.gov.pl/web/klimat/departament-ropy-i-paliw-transportowych>
<https://www.gov.pl/web/aktywa-panstwowe/departament-spoiek-paliwowo-energetycznych>
https://www.lotos.pl/322/p,174,n,2462/centrum_prasowe/archiwum aktualnosci/lotos_zwiekszy_udzial_w_rynku_detalicznym
<https://www.nik.gov.pl/plik/id,14387,vp,16839.pdf>
<https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-ciekle/wykaz-ncw/8111,Obowiazek-informacyjny-podmiotow-realizujacych-Narodowy-Cel-Wskaznikowy-NCW.html>
<https://www.ure.gov.pl/pl/paliwa-ciekle/narodowycelredukcyjny/informacj/9331,Informacje-ogolne.html>
<https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/05/1449495797-uokik.pdf>
<https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/1447171,kontrola-jakosci-paliw.html>
<https://www.rars.gov.pl/nasze-zadania/platforma-paliwowa>
<https://www.gov.pl/web/oecd/dlaczego-ludzie-placa-podatki>
<https://www.gov.pl/web/finanse/rada-ministrow-przyjela-dzis-wieloletni-plan-finansowy-panstwa-na-lata-2023-2026-wpfp>
<https://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/1B209CFC>
https://www.lubuskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-zielonej-gorze/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/U4ys/content/kolejny-transport-nielegalnego-paliwa-w-mauzerach-zatrzymany?redirect=http%3A%2F%2Fwww.lubuskie.kas.gov.pl%2Fizba-administracji-skarbowej-w-zielonej-gorze%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_4Yyr%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D_118_INSTANCE_6gHM__column-1%26p_p_col_count%3D1
https://www.lubuskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-zielonej-gorze/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/U4ys/content/kolejne-mauzery-pelne-paliw-plynnych-pod-plandeka
<https://policja.pl/pol/boa/aktualnosci/206481,Sprzedaz-nielegalnego-paliwa-narazila-skarb-panstwa-na-straty-w-wysokosci-190-ml.html>
<https://www.wnp.pl/nafta/kas-przerwala-nielegalny-obrot-paliwem-na-ktorym-panstwo-stracilo-ok-18-mln-zl,360888.html>
<https://medium.com/blog-transparent-data/nowe-koncesje-na-paliwa-czy-szara-strefa-istnieje-780ae9a6308e>
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20220000898>
<https://bialekolnierzyki.com/rynek-butli-propan-butan-i-lpg-w-polsce-wschodniej/>
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20160001052>
<https://puesc.gov.pl/uslugi/przewoz-towarow-objety-monitorowaniem-sent>
<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/ekspers-akcyzowy/e-DD-wylacza-obowiazek-SEN-T-dla-wybranych-wyrobow.html>
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20160001165>
<https://taxinsight.pl/baza-wiedzy/blog/digital-tax/centralna-ewidencja-wyrobow-akcyzowych-cewa-nowy-krok-w-cyfryzacji-podatkow/>
<https://www2.deloitte.com/pl/pl/services/Podatki/CEWA-Centralna-ewidencja-wyrobow-akcyzowych.html>
<https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas>
<https://www.rp.pl/podatki/art9065461-brak-fachowcow-w-kas-powodem-mniejszych-wplywow-z-akcyzy>
<https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-0610-83-23>
[https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-1315-2023/\\$file/9-020-1315-2023.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-1315-2023/$file/9-020-1315-2023.pdf)
<https://legislacja.gov.pl/projekt/12369056/katalog/12948881#12948881>
<https://legislacja.gov.pl/docs//2/12369056/12948881/12948884/dokument610379.pdf>
<https://pracodawcy.pl/wp-content/uploads/2023/02/uzasadnienie-Connect.pdf>

<https://legislacja.gov.pl/docs//2/12369056/12948881/12948884/dokument608966.pdf>
<https://legislacja.gov.pl/docs//2/12369056/12948881/12948884/dokument608932.pdf>
<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/BASLeksykon.xsp?id=E088AEA27F49BCB8C1257A45003D-7CD5&litera=K>

Załącznik 1.

Tabela zawiera dane POPIHN dla produkcji, konsumpcji, importu i eksportu w latach 2020 i 2021. Zastosowanie klasycznej metody szacowania konsumpcji wskazuje na „nadwyżkę” poszczególnych paliw. W szczególności dotyczy to oleju napędowego. W świetle wyjaśnień otrzymanych z POPIHN „nadwyżka” może być wynikiem zdublowanych wielkości ujętych w produkcji paliw.

Lata	Produkcja w tys. m ³		Konsumpcja w tys. m ³		Import w tys. m ³		Export w tys. m ³		Produkcja+import-export		Różnica P+I-E i konsumpcja	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021
ON	16 848	17 630	20 551	21 983	5 284	6 983	487	277	21 645	24 336	1 094	2 353
Ben- zyna	5 671	5 699	5 995	6 566	655	1 229	287	70	6 039	6 858	44	292
LPG	898	846	4 524	4 722	3 770	3 971	137	92	4 531	4 725	7	3

Spis tabel

Tabela 1. Szacunkowe wpływy do budżetu państwa ze sprzedaży detalicznej paliw w latach 2013-2022 w mld zł oraz jako udział w dochodach podatkowych budżetu państwa.....	12
Tabela 2. Struktura dochodów z podatku akcyzowego w Polsce latach 2019-2022.....	12
Tabela 3. Wpłaty podatku VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych w latach 2013-2022 w mld zł	14
Tabela 4. Dochody z opłaty paliwowej w latach 2013-2022 w mld zł	14
Tabela 5. Wpływy z opłaty emisyjnej w latach 2019-2022 w mld zł	15
Tabela 6. Konsumpcja paliw w latach 2013-2022 w tys. m ³	29
Tabela 7. Struktura konsumpcji finalnej oleju napędowego (z uwzględnieniem biodiesla) w latach 2013-2021.....	32
Tabela 8. Struktura konsumpcji finalnej benzyny (z uwzględnieniem biobenzyny) w latach 2013-2021.....	33
Tabela 9. Struktura konsumpcji finalnej LPG w latach 2013-2021	33
Tabela 10. Produkcja, import i eksport paliw w latach 2013-2022 w tys. m ³	34
Tabela 11. Zmiana wielkości produkcji, importu i eksportu paliw w latach 2013-2022 w proc.....	35
Tabela 12. Produkcja, import i eksport paliw wg Eurostat w latach 2013-2021 w tys. m ³	36
Tabela 13. Procentowe różnice w danych Eurostat i POPIHN z tabel 10 i 12 dla benzyny, oleju napędowego i gazu LPG	37
Tabela 14. Dynamika konsumpcji poszczególnych paliw w latach 2013-2022 w procentach	57
Tabela 15. Rodzaje koncesji firm działających na rynku paliw płynnych w latach 2013-2022.....	61
Tabela 16. Liczba wniesionych opłat maksymalnych i minimalnych w podziale na rodzaje działalności koncesjonowanej w latach 2015-2022.....	62
Tabela 17. Udział koncesji z minimalną opłatą w liczbie koncesji ważnych na koniec roku według ich rodzajów, w proc. w latach 2015-2022	62

Tabela 18. Ilość i rodzaj paliw żeglugowych dostarczonych do portów i przystani morskich w latach 2019-2022 w tonach.....	64
Tabela 19. Konsumpcja olejów smarowych wg kodów CN w latach 2018-2022 w tonach	65
Tabela 20. Rynek olejów smarowych w latach 2018-2022 w tonach	66
Tabela 21. Dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów	72
Tabela 22. Luka w opłacie paliwowej w latach 2018-2022.....	95
Tabela 23. Szacunki luki w podatku akcyzowym od gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2022	96
Tabela 24. Szacunki luki podatkowej w akcyzie od paliw używanych do napędu silników spalinowych w latach 2018-2022.....	97
Tabela 25. Wolumen wytworzenia, przywozu i zużycia oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43 do celów grzewczych w latach 2020-2022	99
Tabela 26. Szacunek luki w opłacie emisyjnej w latach 2020-2022.....	99
Tabela 27. Wielkość konsumpcji oleju napędowego łącznie z paliwem B100 w latach 2018-2022	100
Tabela 28. Porównanie konsumpcji benzyny i oleju napędowego w latach 2018-2022.....	101
Tabela 29. Porównanie odchyłeń wartości konsumpcji od wartości maksymalnej w latach 2018-2022 w proc.	102
Tabela 30. Szacunki luki podatkowej w akcyzie od paliw używanych do napędu silników spalinowych w latach 2018-2022 dla maksymalnych wielkości konsumpcji dostępnych w statystykach.....	103
Tabela 31. Porównanie danych dotyczących konsumpcji gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2019.	103
Tabela 32. Porównanie odchyłeń wartości konsumpcji od wartości maksymalnej w latach 2018-2022 w procentach	104
Tabela 33. Szacunki luki w podatku akcyzowym od gazu płynnego (LPG) w latach 2018-2022 na podstawie maksymalnych wielkości konsumpcji	104

Spis rysunków

Rysunek 1. Procent wszystkich podatków i opłat zawartych w cenach konsumpcyjnych benzyny Eurosuper 95 i oleju napędowego na dzień 7.08.2023 roku	19
Rysunek 2. Nałożenie podatku na podaż.....	21
Rysunek 3. Nałożenie podatku na popyt	21
Rysunek 4. Nałożenie podatku przy nieelastycznym popycie i elastycznej podaży	23
Rysunek 5. Model oligopolu Sweezy'ego	44
Rysunek 6. Wstępny szacunek luki VAT za rok 2022.....	52
Rysunek 7. Struktura Krajowej Administracji Skarbowej	77
Rysunek 8. Terminowość załatwiania spraw z zakresu podatku akcyzowego i podatku od gier przez izby celne i izby administracji skarbowej	78
Rysunek 9. Różnice w raportowaniu WDT i WNT dotyczące oleju napędowego.....	105
Rysunek 10. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43 w latach 2013-2022 w tonach	106
Rysunek 11. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski oleju napędowego o kodzie CN 2710 20 11 w latach 2013-2022 w tonach	106
Rysunek 12. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 47 w latach 2013-2022 w tonach.....	107
Rysunek 13. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski benzyny o kodzie CN 2710 12 45 w latach 2013-2022 w tonach.....	108
Rysunek 14. Wielkości WDT i WNT z UE do Polski benzyny o kodzie CN 2710 12 49 w latach 2013-2022 w tonach.....	108

Spis wykresów

Wykres 1. Dochody z podatku akcyzowego od paliw i gazu płynnego (LPG) w latach 2013-2022 w mln zł	13
Wykres 2. Procent wszystkich podatków i opłat zawartych w cenach konsumpcyjnych produktów ropopochodnych w latach 2013-2023 – EU27_2020 średnia ważona	18
Wykres 3. Konsumpcja oleju napędowego, benzyny oraz gazu LPG w Polsce w latach 2013-2022 w tys. m ³	30
Wykres 4. Konsumpcja paliw – porównanie danych POPiHN i Eurostat	31
Wykres 5. Produkcja paliw – porównanie danych POPiHN i Eurostat	37
Wykres 6. Rynek stacji paliw w Polsce wg przynależności do organizacji w 2022 roku w proc.	42
Wykres 7. Rynek stacji paliw w Polsce w 2022 roku	42

