

Kamienie milowe poprawy ściągalności podatku akcyzowego w latach 2016-2021

Milestones to improve the effectiveness of excise tax in 2016-2021

Jan Sarnowski, LL.M.

LL.M., doradca podatkowy, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Pełnomocnik Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej ds. współpracy międzynarodowej w zakresie VAT

dr Mateusz Lewandowski

Dr nauk prawnych, Ekspert w Departamencie Analiz Podatkowych Ministerstwa Finansów

Streszczenie

Przez wiele lat przedsiębiorcy prowadzący działalność na rynkach paliw płynnych i tytoniu borykali się z problemem nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów działających w szarej strefie. Na rynek wprowadzano znaczne ilości wyrobów po cenie, która nie była możliwa do osiągnięcia przez podmioty wywiązujące się z wynikających z przepisów prawa zobowiązań podatkowych. Dopiero konsekwentnie wdrażane od 2016 r. zmiany o charakterze uszczelniającym doprowadziły do istotnej poprawy ściągalności podatku akcyzowego. Zmiany te były postulowane przez podatników, dla których uszczelnienie akcyzy oznaczało przywrócenie na rynku warunków uczciwej konkurencji. Proces likwidacji luk w przepisach akcyzowych trwa do dzisiaj. Ma charakter ciągły i wynika z konieczności reagowania na nowe wyzwania wynikające z pojawiania się na rynku nowych towarów stanowiących zamienniki produktów akcyzowych, z otwierania nowych ścieżek dystrybucji oraz ze zmieniającej się praktyki działania przestępców podatkowych.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, elektronizacja poboru podatków, szara strefa, reformy podatkowe.

Abstract

For many years fuel and tobacco companies struggled with the presence of shadow economy. These entities supplied the market with enormous number of products at a price impossible to achieve for those complying with their tax obligations. Only the changes implemented since 2016 allowed for the improvement of excise duty's efficiency. Taxpayers who comply with their tax obligations expected these changes as the improvement of excise duty enforcement meant restoring fair competition in the market. The experience of these improvements brings questions on challenges arising for the polish legislators in the nearest future.

Keywords: excise tax, digitalization of tax collection, grey market, tax reforms.

1. WPROWADZENIE

Podatek akcyzowy jest drugim co do wielkości źródłem dochodów podatkowych w Polsce. W2019 r. dochody z tego tytułu wyniosły 72,4 mld zł, co stanowiło kwotę o ponad 30,0 mld zł wyższą niż w przypadku dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) i około 7 mld zł wyższą niż w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)¹. Pomimo istotnego znaczenia fiskalnego akcyzy zmiany w tym podatku nie były często w centrum zainteresowania opinii publicznej. Tymczasem w ostatnich latach akcyza była przedmiotem równie daleko idących zmian jak VAT albo podatki dochodowe.

Myślą przewodnią tych zmian była budowa nowoczesnego, prostego w obsłudze i efektywnego fiskalnie systemu podatku akcyzowego. Kamieniami milowymi reform były systemowe zmiany dotyczące branż szczególnie narażonych na oszustwa podatkowe, takich jak paliwowa czy tytoniowa. Zmiany były oczekiwane przez przedsiębiorców, którzy wywiązują się z obowiązków podatkowych i którzy dotychczas byli zmuszeni do konkurowania z nieuczciwymi podmiotami, wprowadzającymi na rynek towary bez zapłaconego podatku. Celem zmian legislacyjnych w zakresie podatku akcyzowego było więc nie tylko zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa, ale także w nie mniejszym stopniu poczynienie istotnego kroku w kierunku stworzenia uczciwych warunków konkurencji na rynku.

Polskich doświadczeń w zakresie poprawy efektywności podatku akcyzowego (tzw. uszczelniania akcyzy) nie należy analizować jedynie w aspekcie historycznym. „Domykanie” są kolejne luki regulacyjne, identyfikowane w wyniku działań Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Finalizowany jest również proces elektronicznej monitoringu obrotu towarami akcyzowymi. Dotyczy on jego wszystkich stadiów: procesu produkcyjnego, handlu produktami akcyzowymi w relacjach B2B (ang. *business-to-business*) i B2C (ang. *business-to-consumer*), obowiązków ewidencyjnych i raportowania, jak również samego transportu

2. SZARA STREFA NA RYNKU PALIW I TYTONIU W POLSCE

Szara strefa, czyli gospodarka nieobserwowana, obejmuje aktywności podejmowane poza oficjalnym obiegiem gospodarczym. W rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej² do działalności nieobserwowanej zakwalifikowano takie kategorie, jak:

- 1) działalność nielegalną, gdzie obie strony uczestniczą dobrowolnie w transakcji;
- 2) działalność ukrytą, w której przypadku transakcje nie są sprzeczne z prawem, ale nie są zgłaszane w celu uniknięcia kontroli państwa;
- 3) działalność nieformalną, gdy nie są prowadzone żadne rejestry.

Zgodnie z danymi Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW) w państwach unijnych udział szarej strefy w PKB wynosi od około 10% (Austria) do około 40% (Bułgaria)³. Aktywności poza oficjalnym obiegiem prowadzą nie tylko do uszczuplenia dochodów podatkowych państw⁴, ale również oznaczają realne straty dla uczciwych przedsiębiorców. Są oni zmuszeni do konkurowania z podmiotami wprowadzającymi na rynek produkty, które są tańsze, ponieważ nie zostały od nich zapłacony podatek. W skrajnych przypadkach doprowadzić to może nawet do wypierania z rynku legalnie działających podmiotów. Zagrożoną grupą są także konsumenci, którzy nabywają towary niepodlegające należytej kontroli. W przypadku paliw może się to przyczyniać do szybszego niszczenia się i zużycia pojazdów⁵; w przypadku wyrobów tytoniowych i alkoholowych może być natomiast źródłem poważnych problemów zdrowotnych. Od 2016 r. w Polsce podejmowane są intensywne działania zmierzające do ograniczenia rozmiarów szarej strefy, a tym samym do zapewnienia konkurencyjności na rynku

2.1. Rynek paliw

W 2013 r. spółka doradcza Ernst & Young (EY) przygotowała na zlecenie Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN) raport poświęcony problemowi przestępczości w obrocie paliwami. Według szacunków EY skala wyłudzeń podatku VAT w 2012 r. wyniosła przynajmniej 12,6% szacowanego całkowitego zużycia oleju napędowego. W 2013 r. nastąpił wzrost szacowanych wyłudzeń VAT w obrocie olejem napędowym do poziomu 18,6-24,2% rynku. Straty budżetu państwa mieściły się w przedziale od 4,3 do 5,8 mld zł⁶.

Problemy trawiące rynek paliw były w tym czasie dostrzegane przez prawodawcę. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa z 2013 r. wskazywano, że: „Oszustwa na rynku obrotu wyrobami stalowymi, paliwami i złotem nieobrobionym stanowią przede wszystkim specyfikę polskiego rynku, niespotykaną na podobną skalę w innych państwach Unii Europejskiej”⁷.

Warto podkreślić, że daniny publiczne ponoszone na rzecz państwa (takie jak akcyza, VAT, opłata paliwowa i emisyjna) stanowią około 50% wartości obrotu paliwami. Ze względu na odsetek danin zawartych w cenie – paliwa zaliczane są do grupy tzw. towarów wrażliwych, którymi obrót leży w szczególnej sferze zainteresowania zorganizowanych grup przestępczych.

Rosnący udział szarej strefy w rynku paliw miał negatywny wpływ na działalność uczciwych producentów. Pomimo stałego wzrostu PKB oraz spadku światowych cen ropy naftowej od 2011 r. następował spadek konsumpcji krajowej paliw w Polsce. W tym czasie nie było żadnych ekonomicznych przesłanek, które mogłyby go uzasadniać. POPiHN wskazywał, że od końca roku zauważalny był wzrost aktywności podmiotów oferujących paliwa poniżej ceny możliwej do zaoferowania przez przedsiębiorców wywiązujących się z zobowiązań podatkowych⁸. Do Polski

trafiały niezgłoszone do opodatkowania paliwa z importu, które były tańsze od paliw z legalnych źródeł ze względu na brak obciążenia podatkiem VAT czy akcyzą⁹.

Do zwiększenia rozmiarów szarej strefy przyczyniły się luki regulacyjne oraz ograniczona skuteczność działań organów państwa. Czynnika stymulującego wzrost szarej strefy na rynku paliw nie stanowiły natomiast obciążenia podatkowe, które pozostawały na takim samym poziomie¹⁰. Co prawda w pierwszym półroczu 2015 r. nastąpiło odwrócenie spadkowego trendu oficjalnej konsumpcji paliw, lecz – jak wskazuje POPIHN – beneficjentem tego zjawiska mogły być w znacznej mierze podmioty zaangażowane w działalność przestępczą. Koncerny zrzeszone w POPIHN sprowadziły o 17% oleju napędowego mniej niż rok wcześniej, podczas gdy o 59% wzrosły transakcje realizowane przez niezależnych importerów. Zdaniem POPIHN mogło to świadczyć o tym, że przynajmniej część z nich może być zaangażowana w wyłudzenia podatkowe¹¹. PKN ORLEN szacuje, że szara strefa w obrocie olejem napędowym w szczytowym okresie (w latach 2014-2015) przekraczała 3 mln ton, tj. ponad 20% rynku¹².

Podejmowane od 2016 r. działania przyczyniły się do zmniejszenia wielkości szarej strefy, ograniczenia przestępczości w obrocie paliwami i wzrostu oficjalnej konsumpcji paliw¹³. Zwiększeniu uległa produkcja towarów, które wcześniej w dużym stopniu były dostarczane na rynek przez podmioty łamiące prawo¹⁴. W 2017 r. zwiększył się oficjalny import paliw, który osiągnął poziom 11,5 mln m³, co stanowiło około 2,2 mln m³ (24%) więcej niż w roku 2016¹⁵. Można zatem stwierdzić, że działania podejmowane w celu przeciwdziałania szarej strefie spowodowały, że istotna grupa odbiorców paliw zaczęła się zaopatrywać u uczciwie działających przedsiębiorców.

2.2. Rynek tytoniowy

Szara strefa na rynku tytoniowym obejmuje dwa zasadnicze obszary:

- 1) przemyt papierosów z zagranicy do Polski i ich nielegalną sprzedaż w kraju oraz
- 2) nielegalną produkcję podrobionych towarów i wprowadzanie ich do obrotu bez wymaganych znaków akcyzy¹⁶.

Znaczna część przemycanych papierosów trafia do Polski z krajów nienależących do Unii Europejskiej. W tych krajach opodatkowanie wyrobów tytoniowych, a tym samym ich cena są istotnie niższe niż w Polsce. Sprawia to, że marża przestępców zajmujących się tym procederem jest bardzo wysoka¹⁷. Według szacunków Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych wartość przemytu w 2015 r. wynosiła około 5,2 mld zł. Kwota ta zmniejszała się w kolejnych latach. W 2016 r. wyniosła już 4,6 mld zł, w 2017 r. – 4,1 mld zł, w 2018 r. – 3,3 mld zł, a w 2019 r. osiągnęła poziom 2,8 mld zł (wykres 1)¹⁸.

Wykres 1. Szacunkowa wartość przemytu papierosów do Polski oraz nielegalnego wytwórstwa papierosów na rynek polski (w mld zł)

Źródło: JFundowicz i in., dz. cyt., s. 31.

Istotnym problemem jest także nielegalne wytwórstwo wyrobów tytoniowych, które są następnie wprowadzane na rynek krajowy albo przemycane do innych państw Unii Europejskiej, w szczególności do Niemiec, Szwecji i Włoch, jak również do Wielkiej Brytanii.

Szara strefa na rynku tytoniowym wywołuje negatywne konsekwencje dla stabilności dochodów podatkowych państwa, przede wszystkim w zakresie akcyzy i VAT, ale także PIT i CIT. Podobnie jak na rynku paliw – straty ponoszą także legalnie działający przedsiębiorcy, którzy konkurują na nierównych zasadach z nielegalną częścią rynku. Problem stanowi ponadto kradzież własności intelektualnej producentów wyrobów tytoniowych.

Według danych Komisji Europejskiej w latach 2002-2008 liczba sprzedawanych w Polsce legalnie papierosów wynosiła od 75 do 100 mld sztuk. Legalny rynek papierosów drastycznie skurczył się w 2009 r., gdy liczbą sprzedanych papierosów zmniejszyła się o około 60% względem roku poprzedniego¹⁹. W raporcie z 2013 r. Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową wskazywał, że zmniejszenie legalnego rynku papierosów wynikało m.in. ze wzrostu obciążeń podatkowych wyrobów tytoniowych (a tym samym wzrostu cen papierosów), rozrostu szarej strefy oraz zmniejszającej się liczby osób palących papierosy. Na skurczenie się rynku wpływ miała także rosnąca popularność produktów substytucyjnych wobec papierosów, takich jak susz tytoniowy czy tytoń cięty²⁰.

Dostępne badania wskazują na wzrost szarej strefy na rynku tytoniu przed 2016 r. (wykres 2). Almares odnotował, że w drugim kwartale 2015 r. szara strefa na rynku wyrobów tytoniowych osiągnęła wielkość 19%²¹. W następnych latach nierejestrowany przemysł tytoniowy tracił na znaczeniu i w 2019 r. odpowiadał wartości około 10% rynku²², tj. w 4 lata jego udział w rynku zmniejszył się niemal o połowę. Szara strefa odpowiada za największą część rynku w województwach wschodnich, z uwagi na ich bliskość do zewnętrznej granicy Unii Europejskiej²³. Od 2016 r., wraz ze zmniejszaniem się szarej strefy, wpływy do budżetu z tytułu akcyzy stale wzrastały (wykres 3). Szacuje się, że straty budżetu w wyniku szarej strefy na rynku tytoniowym wynieść mogły w 2019 r. około 2,65 mld zł²⁴.

Wykres 2. Szacunkowy udział szarej strefy w krajowym rynku papierosów (w%)
:Źródło:raporty Almares, za: J. Fundowicz i in., dz. cyt., s. 32.

Wykres 3. Wpływy budżetowe z podatku akcyzowego od gotowych wyrobów tytoniowych (w mld zł)
Źródło: CASEdz. cyt., s. 61.

3. KAMIENIE MIŁOWE POPRAWY EFEKTYWNOŚCI PODATKU AKCYZOWEGO

3.1. Pakiet paliwowy

Pakiet paliwowy został wprowadzony w dniu 1 sierpnia 2016 r. i stanowił przełomowy krok w kierunku przeciwdziałania nieprawidłowościom na rynku paliw płynnych. Rozwiązania przedstawione w ustawie z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw²⁵ służyły do ograniczenia strat budżetu państwa powstających wskutek stosowania przez przestępców w obrocie olejem napędowym mechanizmu tzw. znikającego podmiotu i transakcji karuzelowej. Przed zmianą mechanizm oszustwa wykorzystywał konstrukcję opodatkowania obrotu wewnątrzspółnotowego, zgodnie z którą nabycie paliwa było neutralne podatkowo (zasadniczo VAT należny = VAT naliczony), a opodatkowaniu podlegała dopiero jego odsprzedaż w kraju. Pakiet paliwowy wprowadził obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług (zaliczki) z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia paliw w momencie wprowadzenia paliwa do kraju i jego rozliczenia na ogólnych zasadach w deklaracji podatkowej.

Jednym z kluczowych rozwiązań wprowadzonych w pakiecie paliwowym jest nowy art. 103 ust. 5a-5b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁶, zobowiązujący nabywcę do dokonania płatności VAT za sprowadzone paliwo w ciągu 5 dni od jego sprowadzenia do Polski. Powyższa regulacja została uzupełniona przez pakiet przewozowy, przewidujący cyfrową rejestrację przewozu towarów wrażliwych, takich jak paliwa, alkohol i susz tytoniowy²⁷.

W zakresie podatku akcyzowego wprowadzono nowe warunki związane z obrotem paliwami przez pośredników. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 48 ust. 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁸ podmiot prowadzący skład podatkowy może dokonać nabycia wewnątrzspółnotowego paliw silnikowych na rzecz innych podmiotów, pod warunkiem że podmiot, na którego rzecz nabywane są paliwa:

- 1) posiada koncesję na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą;
- 2) jest właścicielem nabywanych paliw;
- 3) posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju i nabywa te paliwa na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju albo
- 4) posiada oddział z siedzibą na terytorium kraju i nabywa te paliwa na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju przez ten oddział.

W efekcie w przypadku nabyć realizowanych za pośrednictwem składów podatkowych lub zarejestrowanych odbiorców podmioty te stały się płatnikami podatku VAT. Pakiet paliwowy wprowadził także zmiany w zakresie obowiązków informacyjnych leżących po stronie podmiotów prowadzących składy podatkowe (art. 48 ust. 10-12 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.). Analogiczne rozwiązania, przewidziane w art. 59 tej ustawy, odnoszą się do zarejestrowanych odbiorców.

Wprowadzono również zmiany w zakresie przemieszczeń realizowanych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Podmiot dokonujący takiego nabycia ma obowiązek posiadania koncesji na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą lub wpisu do rejestru systemu zapasów interwencyjnych (art. 78 ust. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.). Jednocześnie taki podmiot nie może dokonywać nabycia wewnątrzspółnotowego paliw na rzecz innego podmiotu (art. 78a ww. ustawy).

Należy także zwrócić uwagę na to, że ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw²⁹ (tzw. pakiet paliwowy 2.0) rozszerzono zakres definicji paliw ciekłych.

Zmiany wprowadzone w pakiecie paliwowym przyniosły pozytywne efekty. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów oraz POPIHN od momentu ich wejścia w życie odnotowano kilkudziesięcioprocentowy wzrost legalnej sprzedaży paliw silnikowych³⁰. Sama konsumpcja oleju napędowego wzrosła w 2017 r. o około 15% w stosunku do roku 2016³¹. W następnych latach konsumpcja utrzymywała się na podobnym poziomie, co świadczy o trwałym efekcie wdrożenia pakietu paliwowego (wykres 4).

Wykres 4. Konsumpcja krajowa paliw płynnych (w tys. m³)

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów POPIHN za lata 2015, 2017, 2019.

Efektom wprowadzenia pakietu paliwowego był wzrost w latach 2016-2018 legalnej sprzedaży benzyn silnikowych o 12,0%, a olejów napędowych o 15,0% oraz wzrost zadeklarowanych kwot podatku akcyzowego o 6,4% (wykres 5)³². Znaczny wzrost wpływów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego jest efektem deklarowania i wpłat tego podatku w następstwie legalnie prowadzonej działalności gospodarczej, zaspokajającej krajową konsumpcję, która w części była zaspokajana ze źródeł niewiadomego pochodzenia.

Wykres 5. Kwoty podatku wynikające z deklaracji AKC-4/D (w mln zł)

.Źródło: dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów

Efektom uszczelnienia obrotu paliwami był również zaobserwowany w 2017 r. znaczący spadek wewnątrzspółnotowych nabyć olejów napędowych. Nabycia były niższe o 30,83% w odniesieniu do roku 2016 (wykres 6). Zmiana jest efektem regulacji pakietu paliwowego, eliminującego mechanizm oszustwa w transakcjach wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa. Od 2018 r. następuje stabilizacja poziomu nabyć (dane za 2019 r. dotyczą I półrocza).

Wykres 6. Wewnątrzspółnotowe nabycia E430 dokonane przez składy podatkowe i zarejestrowanych odbiorców (w tys. hektolitrów).

:Źródłodane wewnętrzne KAS.

* Dane za 2019 r. dotyczą I półrocza.

Od 2017 r. następuje również systematyczny wzrost wewnątrzspółnotowych nabyć olejów napędowych dokonywanych przez zarejestrowanych odbiorców o ugruntowanej pozycji na rynku paliw (międzynarodowe koncerny)³³. W r. udział 2016 tego rodzaju podmiotów w wewnątrzspółnotowym nabyciu olejów napędowych przez wszystkich zarejestrowanych odbiorców wynosił 14,34%. Po wejściu w życie pakietu paliwowego ww. współczynnik wzrósł w 2017 r. do 42,61%, a w 2018 r. aż do 70,00% (wykres 7).

Wykres 7. Wewnątrzspółnotowe nabycie E430 dokonywane przez zarejestrowanych odbiorców z wyodrębnieniem wewnątrzspółnotowego nabycia E430 dokonywanego przez zarejestrowanych odbiorców o ugruntowanej pozycji na rynku paliw (w tys. hektolitrów)

:Źródłodane wewnętrzne KAS.

Spadek wewnątrzspółnotowych nabyć powiązany jest także ze wzrostem oficjalnej konsumpcji oleju napędowego. Według POPiHN konsumpcja oleju napędowego w 2016 r. (w stosunku do 2015 r.) oraz w 2017 r. (w stosunku do 2015 r.) wzrosła o 15%, a w 2018 r. wzrosła o 3% w stosunku do 2017 r. (wykres 8).

Wykres 8. Konsumpcja oleju napędowego w latach 2013-2019 (w tys. m³)

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów POPiHN za lata 2015, 2017, 2019.

* Dane za 2019 r. obejmują pierwsze trzy kwartały roku.

Tabela 1. Dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów

Rok	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

Tabela 2. Działalność KOWR w latach 2017-2020

Rok	2017	2018	2019	2020
-----	------	------	------	------

Liczba producentów wpisanych do rejestru producentów surowca tytoniowego (stan na dzień 31 grudnia danego roku)	–	4 933	4 473	4 112
Powierzchnia uprawy (w ha)	10 194,39	10 465,49	9 904,35	10 026,81
Dostawy do pośredniczących podmiotów tytoniowych (w kg)	24 968 427,02	23 687 119,20	23 834 903,30	–
Kontrole	–	282	313	330

:Źródło dane wewnętrzne KOWR.

Tabela 3. Działalność KOWR w latach 2017-2020

Rok	2018	2019	2020	Suma
Niszczenie na powierzchni przekraczającej 10% uprawy tytoniu (w ha)	0,00	1,87	1,41	3,28
Niszczenie uprawy tytoniu (w ha)	0,961	0,050	1,350	2,361
Niszczenie surowca tytoniowego (w kg)	2 721,54	8 073,00	2 731,02	13 525,56

:Źródło dane wewnętrzne KOWR.

3.2. Pakiet przewozowy

Uzupełnieniem pakietu paliwowego jest pakiet przewozowy uregulowany w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi³⁴. Utworzony tą ustawą teleinformatyczny System Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT) umożliwia nadzór nad przewozem i obrotem towarami, w stosunku do których wykrywano najwięcej nieprawidłowości w rozliczeniach podatku VAT i podatku akcyzowym (w tym paliwa silnikowe, oleje smarowe, skażony alkohol i susz tytoniowy). Rejestr prowadzony jest w formie teleinformatycznej, a nadzór nad transportami odbywa się z wykorzystaniem technologii geolokalizacji.

Inspirację do wprowadzenia SENT stanowiły doświadczenia Węgier, gdzie od 2015 r. działa system EKAER (*Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer* – Elektroniczny System Kontroli Drogowego Przewozu Towarowego). Transporty towarów zakupionych w Unii Europejskiej, dostawy wewnątrzspółnotowe i pierwsza podlegająca opodatkowaniu sprzedaż dokonywana przez nabywców niebędących ostatecznymi konsumentami mogą być realizowane jedynie przez podatników posiadających numer identyfikacyjny EKAER, a za niezarejestrowanie transportu grozi kara w wysokości do 40% wartości przewożonych towarów³⁵.

Początkowo zgłoszeniu do SENT podlegał wyłącznie transport drogowy. W obliczu niemal dwukrotnego wzrostu transportu wyrobów energetycznych (głównie paliw) drogą kolejową między rokiem 2016 a 2017 (wzrost z 368 mln litrów do 652 mln litrów³⁶) ustawą z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw³⁷ do SENT włączono transport kolejowy. Przywołana ustawa wprowadziła również zmiany polegające na obowiązku przekazywania danych geolokalizacyjnych środków transportu przewożących te towary. Zmiany te weszły w życie w październiku 2018 r. Przekazywane dane to: współrzędne geograficzne środka transportu, jego prędkość, data i godzina pozyskania współrzędnych, azymut środka transportu, błąd przekazywania danych satelitarnych oraz numer lokalizatora albo numer zewnętrznego systemu lokalizacji. Lokalizację można udostępniać na jeden z dwóch sposobów – z wykorzystaniem przekaźnika GPS zamontowanego w pojeździe lub aplikacji SENT GEO, dostępnej bezpłatnie na smartfony w sklepach Google Play i App Store³⁸.

Rok 2019 przyniósł poszerzenie katalogu towarów objętych SENT. Po pierwsze, wszystkie transakcje, których przedmiotem jest olej opałowy przeznaczony do celów opałowych, muszą być rejestrowane w SENT. Nowe przepisy weszły w życie w dniu 1 września 2019 r., do dnia 31 marca 2020 r. możliwe było jednak stosowanie

dotychczasowych regulacji³⁹. Ponadto od dnia 1 grudnia 2019 r. systemem monitorowania przewozu towarów SENT został objęty LPG (propan, butan albo mieszanina tych gazów).

SENT przynosi wymierne efekty – przyczynia się do ograniczenia szarej strefy na rynku paliw. Tylko w 2017 r. działanie tego systemu oraz przeorganizowanie służb skarbowych w kierunku stworzenia systemu kontroli mobilnych przełożyło się na wzrost wpływów do budżetu państwa o blisko 8 mld zł w stosunku do roku 2016⁴⁰. Pozytywny efekt zmian nie ograniczył się jedynie do pierwszego roku funkcjonowania systemu. Skala wykorzystywania SENT stale rośnie. Rozszerzenie katalogu towarów podlegających zgłoszeniu (paliwa opałowe, LPG) spowodowało wzrost liczby zgłoszeń w rejestrze SENT o ponad 600 tys. w 2020 r. względem roku 2019 (tabela 1).

3.3. Pakiet tytoniowy

Pakiet tytoniowy wprowadzony został ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych⁴¹. Na mocy tej ustawy do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych⁴² dodano rozdział 9ba, regulujący zasady monitorowania i nadzoru nad uprawą tytoniu oraz produkcją i zbytem surowca tytoniowego.

Warunkiem prowadzenia przez producenta surowca tytoniowego działalności w zakresie uprawy tytoniu, produkcji lub jego zbytu jest wpis do rejestru producentów surowca tytoniowego. Rejestr prowadzi właściwy dla producenta dyrektor oddziału terenowego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR). Dzięki prowadzonemu rejestrowi KOWR posiada informacje umożliwiające identyfikację producenta tytoniu (np. imię, nazwisko, nazwę, miejsce zamieszkania lub siedzibę producenta, NIP, PESEL, REGON), dane dotyczące powierzchni upraw poszczególnych grup odmian tytoniu, dane dotyczące zawartych umów zbycia surowca tytoniowego, szacunkową masę wyprodukowanego surowca tytoniowego oraz masę surowca dostarczonego nabywcy na podstawie zawartych umów. Dodatkowo powyższy rejestr zawiera informację o stanie magazynowym oraz o masie surowca tytoniowego zniszczonego.

Na dzień 17 marca 2021 r. do rejestru producentów surowca tytoniowego wpisanych było 4157 podmiotów⁴³. W przypadku niespełnienia obowiązku wpisu do rejestru przez podmiot prowadzący uprawę dyrektor oddziału terenowego KOWR wydaje nakaz zniszczenia uprawy na koszt podmiotu.

W ramach pakietu znowelizowano także ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r., m.in. przez dodanie w art. 9b ust. 6 regulującego obowiązek sprawozdawczy pośredniczącego podmiotu tytoniowego oraz podmiotu reprezentującego przedsiębiorcę zagranicznego nabywającego susz tytoniowy do przekazywania KOWR danych na temat masy skupionego surowca tytoniowego od jego producentów. Jeśli porówna się dane dotyczące suszu wytworzonego przez producentów oraz zakupionego przez zarejestrowane podmioty, możliwe jest przeprowadzenie tzw. kontroli krzyżowej, służącej do weryfikacji ilości suszu tytoniowego sprzedanego z ilością skupioną.

Średnia zarejestrowanej powierzchni upraw w latach 2017-2020 przekroczyła 10 tys. hektarów (tabela 2).

KOWR przeprowadza w każdym roku kontrole zbiorów w stosunku do co najmniej 5% producentów surowca tytoniowego wpisanych do rejestru producentów surowca tytoniowego. Ich celem jest zweryfikowanie poprawności sporządzenia i zgodności ze stanem faktycznym danych przedstawianych przez producenta surowca tytoniowego. KOWR wykorzystuje w swojej działalności najnowsze technologie. W 2019 r. przeprowadzono pilotażowy projekt monitoringu upraw tytoniu w województwie lubelskim za pomocą danych teledetekcji satelitarnej – technologii umożliwiającej zbadanie dużych obszarów w czasie zbliżonym do czasu rzeczywistego. W ramach projektu zostały porównane dane dotyczące upraw tytoniu przekazane przez Departament Interwencji Rynkowych z danymi posiadanymi przez Główny Urząd Statystyczny⁴⁴.

Co istotne, wdrożony system monitoringu i prowadzone przez KOWR kontrole przynoszą wymierne efekty, gdyż zniechęcają podmioty do działań niezgodnych z prawem. W latach 2018-2020 w sumie zniszczeniu uległo ponad 13 ton tego surowca (tabela 3). KOWR przeprowadził 25 nadzorów nad zniszczeniem surowca/uprawy tytoniu (12 nadzorów nad zniszczeniem surowca tytoniowego, 9 nadzorów nad zniszczeniem uprawy tytoniu, 4 nadzory nad zniszczeniem powierzchni uprawy na powierzchni przekraczającej 10% uprawy tytoniu wykazanej w informacji rocznej).

Pakiet tytoniowy przynosi wymierne efekty. Dane Almares pokazują, że między czwartym kwartałem 2017 r. i 2019 r. udział papierosów nielegalnych w krajowym rynku tytoniowym spadł z 12,7% do 10,4% (wykres 2).

3.4. System śledzenia wyrobów tytoniowych Track & Trace

Nowym technologicznym narzędziem służącym KAS w walce z szarą strefą na rynku wyrobów tytoniowych jest funkcjonujący już w Polsce system Track & Trace. Celem wprowadzenia systemu przez unijną dyrektywę 2014/40/UE⁴⁵ było wyeliminowanie z obrotu nielegalnych wyrobów tytoniowych. System przewiduje opatrzenie niepowtarzalnymi identyfikatorami wszystkich opakowań jednostkowych wyrobów tytoniowych, które zostały

wyprodukowane w Unii Europejskiej albo są przeznaczone lub wprowadzone na unijny rynek. Przemieszczanie oznaczonych wyrobów jest rejestrowane na każdym etapie łańcucha dostaw (od producenta do ostatniego poziomu przed pierwszym punktem detalicznym)⁴⁶.

Komisja Europejska wydała także szereg aktów wykonawczych, odnoszących się do systemu Track & Trace, w tym:

- 1) rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2018/574⁴⁷,
- 2) rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/573⁴⁸,
- 3) decyzję wykonawczą Komisji (UE) 2018/576⁴⁹ oraz
- 4) decyzję Komisji (UE) 2019/691⁵⁰.

Przepisy dotyczące systemu Track & Trace zostały implementowane do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 22 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych⁵¹.

Od dnia 20 maja 2019 r. wszystkie paczki papierosów wprowadzane na rynek są oznaczane indywidualnie specjalnym kodem, umożliwiającym śledzenie łańcucha dostaw produktu. Producenci i importerzy zgłaszają do systemu sprzedawane opakowania, a hurtownicy – wyposażeni w skanery – raportują każdą operację logistyczną. System wymaga rejestracji producentów, linii produkcyjnych, importerów, dystrybutorów i punktów detalicznych oraz pozwala na śledzenie drogi pokonywanej przez produkty, przez wszystkie podmioty uczestniczące w obrocie, aż do ostatniego dystrybutora przed pierwszym punktem detalicznym, czyli sklepem. Podmioty te muszą rejestrować moment wejścia w posiadanie każdego opakowania jednostkowego (czyli paczki papierosów), a także wszystkie przemieszczenia tych opakowań, aż do momentu, w którym podmiot przestaje być w posiadaniu tych wyrobów. Punkt detaliczny nie jest zobowiązany do rejestrowania przyjęcia wyrobów tytoniowych, ale w systemie zarejestrowany jest obrót dokonywany przez przedostatnie ogniwo łańcucha dostaw. Oznacza to, że hurtownik zaopatrujący punkt detaliczny przesyła do systemu dane na temat dostawy, ale detalista nie ma obowiązku rejestrować w systemie otrzymywanych produktów. W systemie pozostaje jedynie informacja o wysyłce. Jedynym obowiązkiem detalistów jest rejestracja w systemie – każdy punkt detaliczny potrzebuje identyfikacji, dlatego musi być zarejestrowany.

System w ciągu pierwszego roku funkcjonowania w Unii Europejskiej pobrał dane o ponad 750 tys. podmiotów gospodarczych oraz o prawie 1,5 mln punktów posiadających wyroby tytoniowe. W państwach członkowskich producentom i importerom wydano ponad 30,0 mld kodów identyfikujących⁵². W Polsce liczba zarejestrowanych podmiotów od uruchomienia systemu do marca 2021 r. przekroczyła 98 tys. W tym samym czasie wydano ponad 7,5 mld identyfikatorów na opakowania jednostkowe wyrobów tytoniowych, z czego ponad 4,3 mld kodów to niepowtarzalne identyfikatory na wyroby tytoniowe przeznaczone do sprzedaży na polskim rynku⁵³.

Dzięki wykorzystaniu nowoczesnych technologii organy podatkowe mają elektroniczny dostęp do ogromnych wolumenów danych dotyczących przemieszczeń wyrobów tytoniowych. Przykładowo tylko w okresie jednego miesiąca (od dnia 15 lutego do dnia 15 marca 2021 r.) w systemie Track & Trace odnotowano przemieszczenie z zakładów położonych na terytorium Polski ponad 1,4 mld jednostkowych opakowań wyrobów tytoniowych⁵⁴. Manualna weryfikacja tych danych byłaby niemożliwa do zrealizowania.

3.5. Elektroniczny dokument dostawy (e-DD)

Ustawą z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne⁵⁵ wprowadzono elektroniczny dokument dostawy (e-DD), stosowany do przemieszczeń na terytorium kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., opodatkowanych zerową stawką podatku ze względu na ich przeznaczenie. Dokumentowanie za pomocą elektronicznego dokumentu dostawy przemieszczeń wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy oraz opodatkowanych zerową stawką ze względu na ich przeznaczenie jest jednym z warunków stosowania zwolnienia i zerowej stawki podatku.

Wprowadzenie e-DD stanowi kolejny krok ku elektroniczacji podatku akcyzowego. Zastąpienie przez e-DD papierowego dokumentu dostawy stosowanego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy posłuży do usprawnienia monitorowania przemieszczania wyrobów akcyzowych. Na tym rozwiązaniu skorzystają także przedsiębiorcy, dla których możliwość składania dokumentów drogą elektroniczną będzie dużym ułatwieniem.

Elektroniczny dokument dostawy do przemieszczeń poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy został wprowadzony od dnia 1 stycznia 2019 r. Ze względu na pandemię COVID-19 termin został przedłużony do dnia 31 stycznia 2022 r.⁵⁶ Dzięki temu przedsiębiorcy zyskują dodatkowy czas na dostosowanie systemów informatycznych do stosowania e-DD.

4. PAKIET AKCYZOWY JAKO KONTYNUACJA POPRAWY EFEKTYWNOŚCI PODATKU AKCYZOWEGO

Kolejne stadium uszczelnienia regulacji akcyzowych zrealizowane będzie przez wdrożenie będącego przedmiotem prac parlamentarnych projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁵⁷. Projektowana regulacja ma charakter kompleksowy. Ma na celu przeciwdziałanie zidentyfikowanym przez KAS nieprawidłowościom w zakresie opodatkowania akcyzą szerokiego katalogu produktów, m.in. samochodów osobowych, skażonego alkoholu etylowego, wyrobów energetycznych, suszu tytoniowego oraz paliw opałowych i żeglugowych. Najistotniejsze znaczenie dla efektu uszczelniania mieć będą elektroniczna ewidencja i deklaracji akcyzowych, bliska kooperacja KAS z Inspekcją Handlową oraz utrudnienie rejestracji na potrzeby obrotu produktami akcyzowymi osobom, które nie gwarantują wywiązywania się z ciężących na nich zobowiązań podatkowych.

4.1. Elektroniczna deklaracja i ewidencja

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie od dnia 1 lipca 2021 r. obowiązku elektronicznego składania deklaracji akcyzowych (dodanie art. 24d, ust. 1a w art. 78, ust. 2a w art. 103 i ust. 3d w art. 106 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.), a od dnia 1 stycznia 2022 r. – obowiązku prowadzenia elektronicznej ewidencji wyrobów akcyzowych (zmiana art. 138p ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.). Dzięki tym rozwiązaniom dane zawarte w deklaracjach i ewidencjach będą szybciej dostępne w systemach elektronicznych i hurtowniach danych administracji skarbowej. Pozwoli to na automatyzację analityki danych, a przez to na poprawę wykrywalności nadużyć oraz zwiększenie efektywności komórek zajmujących się obsługą podatnika i komórek kontrolnych⁵⁸. Zgodnie z danymi z systemu Zefir 2 w 2020 r. podatnicy złożyli 855 515 deklaracji w akcyzie, z czego 41,6% elektronicznie. Oznacza to, że od połowy 2021 r. służby skarbowe pierwszy raz uzyskają elektroniczny dostęp do deklaracji prawie 60% podatników.

4.2. Współpraca z Inspekcją Handlową

Procedowane rozwiązania mają również na celu ograniczenie nadużyć polegających na sprzedaży oleju opałowego do celów napędowych. Zmiany proponowane w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw⁵⁹ przewidują, że Inspekcja Handlowa, oprócz badania wymagań jakościowych paliw, będzie jednocześnie badała próbki olejów napędowych pod kątem występowania w nich znacznika lub barwnika stosowanego do paliw opałowych albo innych substancji niedozwolonych w olejach napędowych, co pozwoli zakwalifikować te wyroby do innego kodu CN (projektowany nowy art. 10 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r.).

Warto podkreślić, że w okresie od dnia 8 stycznia do dnia 30 listopada 2020 r. inspektorzy Inspekcji Handlowej skontrolowali łącznie 1329 stacji paliwowych oraz stacji zakładowych, z czego w ponad 650 przypadkach był badany olej napędowy⁶⁰. Tymczasem w 2020 r. do Działu Laboratorium Celnego w Lubelskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białej Podlaskiej (laboratorium KAS wyspecjalizowane w badaniu produktów naftowych) wpłynęło 920 próbek deklarowanych jako olej napędowy. Rozszerzenie zakresu badań wykonywanych przez Inspekcję Handlową pozwoli zatem na istotne zwiększenie wolumenu kontroli jakości i pochodzenia paliwa sprzedawanego na stacjach realizowanych pod kątem ewentualnych nadużyć akcyzowych.

4.3. Ograniczenie działań „na słupa”

Projektowane przepisy pozwolą również na efektywne przeciwdziałanie uzyskiwaniu zezwoleń akcyzowych oraz statusu pośredniczącego podmiotu tytoniowego przez tzw. słupy lub inne osoby niegwarantujące wywiązywania się z ciężących na nich zobowiązań podatkowych. Służyć do tego będzie określenie nowych przesłanek odmowy wydania i cofnięcia zezwolenia akcyzowego, odmowy dokonania wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz wykreślenia z tego rejestru.

W projekcie ustawy zaproponowano dodanie przesłanki odmowy dokonania wpisu do powyższego rejestru oraz wydania zezwolenia akcyzowego w postaci istnienia uzasadnionej obawy, że podmiot nie będzie się wywiązywał z obowiązku rozliczania się z podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Jednocześnie wskazano, że przesłanka ta zachodzi w szczególności w przypadku, gdy naczelnik urzędu skarbowego pozyska informację o tym, że osoba kierująca działalnością podmiotu kierowała w ostatnich 3 latach działalnością innego podmiotu, który w tym czasie w sposób uporczywy nie regulował w terminie należności podatkowych lub wobec którego prowadzone było postępowanie egzekucyjne (projektowany art. 20g pkt 3 lit. b ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. – odnoszący się do pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz analogiczny art. 54 ust. 10 pkt 2 tej ustawy – odnoszący się do zezwoleń akcyzowych). Dodatkowo proponowane jest dodanie do przesłanek odmowy wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych analogicznej jak w przypadku zezwoleń akcyzowych przesłanki zagrożenia ważnego interesu publicznego (projektowany art. 20g pkt 3 lit. a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.).

W razie pozyskania przez organ podatkowy informacji o tym, że osoba kierująca działalnością podmiotu kierowała w ostatnich 3 latach działalnością innego podmiotu, który w tym czasie w sposób uporczywy nie regulował w terminie należności podatkowych lub wobec którego prowadzone było postępowanie egzekucyjne, zostanie ona wezwana przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego do ustąpienia miejsca osobie, w stosunku do której takie okoliczności nie zachodzą. Niewykonanie tego kroku w terminie 30 dni od dnia wezwania skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych (projektowany art. 20h ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.).

Inną proponowaną przesłanką wykreślenia podmiotu z powyższego rejestru jest prowadzenie działalności, która może powodować zagrożenie ważnego interesu publicznego (projektowany art. 20h ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.).

5. PODSUMOWANIE

Podjęte w ostatnich latach działania legislacyjne oraz wdrażanie nowych rozwiązań technologicznych doprowadziły do istotnego uszczelnienia systemu podatku akcyzowego, tj. do znacznego zmniejszenia szarej strefy w obrocie produktami akcyzowymi oraz do utrudnienia działania przestępców podatkowym. Dzięki postępującej elektronizacji monitoringu obrotu, raportowania i ewidencji KAS pierwszy raz w historii może automatycznie analizować ogromne wolumeny danych. Efektem jest znaczne przyspieszenie procesu identyfikowania nieprawidłowości oraz ułatwienie dokonywania czynności obsługowych wobec podatników.

Kamieniami milowymi procesu eliminacji luk w systemie podatku akcyzowego były kolejne zmiany legislacyjne, określane potocznie „pakietami”, ze względu na wdrażane rozwiązania systemowe dotyczące poszczególnych obszarów rynku. Wprowadzane w latach 2016-2021 pakiety paliwowy, przewozowy, tytoniowy oraz będący przedmiotem prac parlamentarnych pakiet akcyzowy stanowiły punkt wyjścia do technologicznej rewolucji w działaniu administracji. Jej efektem jest możliwość elektronicznej obserwacji rynku wyrobów akcyzowych niemalże w czasie rzeczywistym. Szybki dostęp do dużego wolumenu danych umożliwia ich szybszą analitykę oraz ich wykorzystanie do zwiększenia precyzji dokonywanych kontroli. Biorąc pod uwagę wdrożone i planowane zmiany, możliwość trwałego, bezpośredniego i automatycznego wglądu KAS w sytuację podatników akcyzy, bez zaangażowania pracowników aparatu skarbowego, nie jest jedynie futurystyczną koncepcją. Przeciwnie, jest to proces dziejący się na naszych oczach, a jego finału oczekiwać można w perspektywie najbliższych lat.

Powyższe działania mają wielu beneficjentów. Obok samego państwa, zyskującego na poprawie ścigalności akcyzy dodatkowe środki służące do realizacji polityk publicznych, z wdrażanych kolejno zmian najbardziej skorzystali uczciwi przedsiębiorcy, którzy nie mogą wygrać konkurencji z podmiotami działającymi w szarej strefie. Uszczelnianie systemu podatkowego pozwoliło na przywrócenie na rynku uczciwych warunków konkurencji, stanowiących dla firm niezbędny warunek dalszego rozwijania ich działalności.

Przypisy

- ¹ Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. Tom I*, Warszawa 2020, s. 15.
- ² Dz. Urz. UE L 174 z 26.06.2013, s. 1.
- ³ B. Kelmanson i in., *Explaining the shadow economy in Europe: size, causes and policy options*, „IMF Working Paper”, WP/19/278, <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2019/wp19278-print.pdf>, dostęp: 29.03.2021.
- ⁴ Ł. Czernicki, K. Kutwa, *Szara strefa w Polsce*, „Policy Paper” 2019, nr 7, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/07/PIE-Szara_strefa.pdf, s. 5, dostęp: 12.03.2021.
- ⁵ Tak na temat rynku paliw płynnych: PwC, *Walka z szarą strefą. Wpływ regulacji na branżę paliw płynnych*, <https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2018/06/raport-paliwo-final-pojed.pdf>, s. 6, dostęp: 12.03.2021.
- ⁶ POPIHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2015*, https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/RAPORT_2016_pl.pdf, s. 6, dostęp: 12.03.2021.
- ⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1515 (VII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/5394AF7DDFD29A7EC1257BA2002C02DD/%24File/1515-uzasadnienie.docx>, s. 5, dostęp: 29.03.2021.
- ⁸ POPIHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2015*, dz. cyt., s. 6.
- ⁹ NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, KGP.410.007.00.2016, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kgp~p_16_018_201607141114461468494886~01,typ,kk.pdf, s. 6, dostęp: 29.03.2021.
- ¹⁰ D. Szalkowski, *Szara strefa w obrocie paliwami ciekłymi*, „Kontrola Podatkowa” 2017, nr 5, s. 90.
- ¹¹ POPIHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2015*, dz. cyt., s. 6.
- ¹² PKN ORLEN, *Skuteczna walka z szarą strefą w obrocie paliwami*, <https://www.orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/5394AF7DDFD29A7EC1257BA2002C02DD/%24File/1515-uzasadnienie.docx>, s. 5, dostęp: 29.03.2021.

- ¹³ POPIHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2019*, <https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Raport-za-2019.pdf>, s. 6, dostęp: 12.03.2021.
- ¹⁴ POPIHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2017*, <http://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Raport-POPIHN-za-2017-pl-na-strone-www-6-kwietnia.pdf>, s. 15, dostęp: 12.03.2021.
- ¹⁵ Tamże, s. 17.
- ¹⁶ J. Fundowicz i in., *Szara strefa 2020*, https://polskabezgotowkowa.pl/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf, s. 31, dostęp: 12.03.2021.
- ¹⁷ Tamże, s. 30.
- ¹⁸ Tamże, s. 31.
- ¹⁹ Komisja Europejska, *Releases for consumption of cigarettes 2002-2019 (in 1000 pieces)*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- ²⁰ Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, *Podatek akcyzowy w przemyśle tytoniowym – studium efektywności systemu*, http://www.ibngr.pl/content/download/1519/16318/file/Akcyza_Raport_1.31.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- ²¹ Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. April 2015*, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202015%20EPS%20ReportSC1_280.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- ²² Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. October 2019*, <http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q4%202019%20EPS%20Report.pdf>, dostęp: 12.03.2021.
- ²³ Raporty Almares z lat 2015-2019.
- ²⁴ CASE, *Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę*, https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6489, dostęp: 12.03.2021.
- ²⁵ Dz.U. poz. 1052.
- ²⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- ²⁷ J. Sarnowski, P. Selera, *Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015-2019*, „Studia BAS” 2020, nr 4(64), s. 42, <https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/LiczOpen?OpenAgent&DF03B797800920BBC125866C00616168>, dostęp: 29.03.2021.
- ²⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.
- ²⁹ Dz.U. poz. 1520.
- ³⁰ K. Rutkowski, *Pakiet paliwowy – kamień milowy w uszczelnianiu systemu VAT od paliw silnikowych*, w: *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), Warszawa 2018, pkt 3.
- ³¹ KAS, *KAS – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania*, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/7730918, dostęp: 12.03.2021.
- ³² Dane KAS.
- ³³ Dwa międzynarodowe koncerny o rozpoznawalnej marce, mające ugruntowaną pozycję na światowym rynku paliw, nastawione na utrzymanie wysokich standardów działania.
- ³⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.
- ³⁵ Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), *EKAER*, <https://ekaer.nav.gov.hu/>, dostęp: 12.03.2021.
- ³⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2156 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/678C4C76CDC9CC79C125821000388E58/%24File/2156-uzasadnienie.docx>, dostęp: 29.03.2021.
- ³⁷ Dz.U. poz. 1039.
- ³⁸ KAS, *PUESC – Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych*, <https://puesc.gov.pl/e-przewoz>, dostęp: 12.03.2020.
- ³⁹ Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1556.
- ⁴⁰ KAS, *KAS – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania*, dz. cyt.
- ⁴¹ Dz.U. poz. 2216.
- ⁴² Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 945 ze zm.
- ⁴³ Dane wewnętrzne KOWR.
- ⁴⁴ Informacje udzielone przez KOWR.
- ⁴⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE, Dz. Urz. UE L 127 z 29.04.2014, s. 1.
- ⁴⁶ Komisja Europejska, *Systemy identyfikowalności i zabezpieczeń wyrobów tytoniowych w UE. Podręcznik dla zainteresowanych stron*, DG SANTE 5/23/2018, https://www.podatki.gov.pl/media/4458/podręcznik-ke_pl.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- ⁴⁷ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2018/574 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie norm technicznych dotyczących ustanowienia i funkcjonowania systemu identyfikowalności wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, s. 7.
- ⁴⁸ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/573 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie głównych elementów umów w sprawie przechowywania danych zawieranych w ramach systemu identyfikowalności wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, s. 1.
- ⁴⁹ Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2018/576 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie norm technicznych dotyczących zabezpieczeń umieszczanych na wyrobach tytoniowych (notyfikowana jako dokument nr C (2017) 8435), Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, s. 57.
- ⁵⁰ Decyzja Komisji (UE) 2019/691 z dnia 2 maja 2019 r. upoważniająca, zgodnie z art. 4 ust. 5 rozporządzenia wykonawczego (UE) 2018/574, podmioty gospodarcze do korzystania z usług innego podmiotu wydającego identyfikatory, Dz. Urz. UE L 116 z 3.05.2019, s. 80.
- ⁵¹ Dz.U. poz. 638.
- ⁵² Komisja Europejska, *First operational year of the EU system of tobacco traceability*, https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/20200615_tt_news_en.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- ⁵³ Dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów.
- ⁵⁴ Dane wewnętrzne Ministerstwa Finansów.
- ⁵⁵ Dz.U. poz. 1697 ze zm.

- ⁵⁶ Art. 4 ustawy z dnia 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2021 r. poz. 72.
- ⁵⁷ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 860, <http://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=860>, dostęp: 30.03.2021.
- ⁵⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 860, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/48C39BAF39313ED4C12586540034BAFB/%24File/860-uzas.docx>, s. 51-52, dostęp: 30.03.2021.
- ⁵⁹ Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 133, dalej: ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r.
- ⁶⁰ Dane wewnętrzne KAS.

Bibliografia

- Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. April 2015*, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202015%20EPS%20ReportSC1_280.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. April 2016*, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202016%20EPS%20ReportSC%20-%20Adobe%20Acrobat_100.pdf, :dostęp 12.03.2021
- Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. August 2017*, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q3%202017%20EPS%20Report%20Poland%20KSPT_37.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. October/November 2018*, <http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q4%202018%20EPS%20Report.pdf>, dostęp: 12.03.2021.
- Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection. October 2019*, <http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q4%202019%20EPS%20Report.pdf>, dostęp: 12.03.2021.
- CASE, *Wpływ produkcji wyrobów tytoniowych na polską gospodarkę*, https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6489, dostęp: 12.03.2021.
- Czernicki Ł., Kutwa K., *Szara strefa w Polsce*, „Policy Paper” 2019, nr 7, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/07/PIE-Szara_strefa.pdf, s. 5, dostęp: 12.03.2021.
- Fundowicz J. i in., *Szara strefa 2020*, https://polskabezgotowkova.pl/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, *Podatek akcyzowy w przemyśle tytoniowym – studium efektywności systemu*, http://www.ibngr.pl/content/download/1519/16318/file/Akcyza_Raport_1.31.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- Kelmanson B. i in., *Explaining the shadow economy in Europe: size, causes and policy options*, „IMF Working Paper”, WP/19/278, <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2019/wp19278-print.pdf>, dostęp: 29.03.2021.
- POPiHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2015*, https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/RAPORT_2016_pl.pdf, dostęp: 12.03.2021.
- POPiHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2017*, <http://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Raport-POPiHN-za-2017-pl-na-strone-www-6-kwietnia.pdf>, dostęp: 12.03.2021.
- POPiHN, *Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2019*, <https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Raport-za-2019.pdf>, dostęp: 12.03.2021.
- PwC, *Walka z szarą strefą. Wpływ regulacji na branżę paliw płynnych*, <https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2018/06/raport-paliwo-final-pojed.pdf>, dostęp: 12.03.2021.
- Rutkowski K., *Pakiet paliwowy – kamień milowy w uszczelnianiu systemu VAT od paliw silnikowych*, w: *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), Warszawa 2018.
- Sarnowski J., Selera P., *Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015-2019*, „Studia BAS” 2020, nr 4(64), <https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/LiczOpen?OpenAgent&DF03B797800920BBC125866C00616168>, dostęp: 29.03.2021.
- Szałkowski D., *Szara strefa w obrocie paliwami ciekłymi*, „Kontrola Podatkowa” 2017, nr 5.

Źródła internetowe

- KAS, *KAS – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania*, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/7730918, dostęp: 12.03.2021.
- KAS, *PUESC – Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych*, <https://puesc.gov.pl/e-przewoz>, dostęp: 12.03.2020.
- Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), *EKAER*, <https://ekaer.nav.gov.hu/>, dostęp: 12.03.2021.
- PKN ORLEN, *Skuteczna walka z szarą strefą w obrocie paliwami*, <https://www.orlen.pl/PL/BiuroPrasowe/Strony/Skuteczna-walka-z-szara-strefa-w-obrocie-paliwami.aspx>,dostęp: 12.03.2021

Prawo unijne

- Decyzja Komisji (UE) 2019/691 z dnia 2 maja 2019 r. upoważniająca, zgodnie z art. 4 ust. 5 rozporządzenia wykonawczego (UE) 2018/574, podmioty gospodarcze do korzystania z usług innego podmiotu wydającego identyfikatory, Dz. Urz. UE L 116 z 3.05.2019, s. 80.
- Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2018/576 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie norm technicznych dotyczących zabezpieczeń umieszczanych na wyrobach tytoniowych (notyfikowana jako dokument nr C (2017) 8435), Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, s. 57.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE, Dz. Urz. UE L 127 z 29.04.2014, s. 1.
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie), Dz. Urz. UE L 58 z 27.02.2020, s. 4.
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/1151 z dnia 29 lipca 2020 r. zmieniająca dyrektywę 92/83/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, Dz. Urz. UE L 256 z 5.08.2020, s. 1.

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/573 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie głównych elementów umów w sprawie przechowywania danych zawieranych w ramach systemu identyfikowalności wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, s. 1.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 174 z 26.06.2013, s. 1.

Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2018/574 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie norm technicznych dotyczących ustanowienia i funkcjonowania systemu identyfikowalności wyrobów tytoniowych, Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, s. 7.

Prawo polskie

Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.

Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1052.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.

Ustawa z dnia 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2021 r. poz. 72.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 945 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.

Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1039.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 422.

Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1556.

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. poz. 1697 ze zm.

Ustawa z dnia 22 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, Dz.U. poz. 638.

Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 133.

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych, Dz.U. poz. 2216.

Orzecznictwo

Wyrok TSUE z dnia 17 maja 2005 r. w sprawie C-30/17 Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu v. Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0030>, dostęp: 30.03.2021.

Inne źródła

Komisja Europejska, *First operational year of the EU system of tobacco traceability*, https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/tobacco/docs/20200615_tt_news_en.pdf, dostęp: 12.03.2021.

Komisja Europejska, *Releases for consumption of cigarettes 2002-2019 (in 1000 pieces)*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf, dostęp: 12.03.2021.

Komisja Europejska, *Systemy identyfikowalności i zabezpieczeń wyrobów tytoniowych w UE. Podręcznik dla zainteresowanych stron*, DG SANTE 5/23/2018, https://www.podatki.gov.pl/media/4458/podrecznik-ke_pl.pdf, dostęp: 12.03.2021.

NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, KBF.430.012.2019, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,NIK-P-18-009-KBF-KAS,typ,kk.pdf>, dostęp: 30.03.2021.

NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, KGP.410.007.00.2016, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kgp~p_16_018_201607141114461468494886~01,typ,kk.pdf, dostęp: 29.03.2021.

Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. Tom I*, Warszawa 2020.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 860, <http://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=860>, dostęp: 30.03.2021.

Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/%24File/826-uzas.docx>, dostęp: 30.03.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 860, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/48C39BAF39313ED4C12586540034BAFB/%24File/860-uzas.docx>, dostęp: 30.03.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1515 (VII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/5394AF7DDFD29A7EC1257BA2002C02DD/%24File/1515-uzasadnienie.docx>, dostęp: 29.03.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2156 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/678C4C76CDC9CC79C125821000388E58/%24File/2156-uzasadnienie.docx>, dostęp: 29.03.2021.