

Symbole grupowań	Ogólne nazwy grupowań
A	sekcja
XX	dział
XX.X	grupa
XX.XX	klasa
<hr/>	
XX.XX.X	<b>PKD 2007 – 4 cyfry</b>
XX.XX.XX	kategoria
XX.XX.XX.X	podkategoria
<hr/>	
XX.XX.XX.X	<b>CPA 2008 – 6 cyfr</b>
XX.XX.XX.X.X	pozycja
<hr/>	
XX.XX.XX.X.X.X	<b>PKWiU 2008 – 7 cyfr</b>

**Rysunek 1. Budowa PKWiU 2008**

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Pałka, 2009, s. 21).

Odrębny problem stanowią wątpliwości związane z przypisaniem prawidłowej stawki VAT. Obecnie w polskim systemie podatkowym wyróżnia się 6 stawek VAT oraz dwa oznaczenia na fakturach. Stawka podstawowa wynosi 23%. Stawka 0% jest przeznaczona dla transakcji transgranicznych, stawka 7% obejmuje rolników ryczałtowych sprzedających swoje produkty rolne, a zryczałtowaną stawkę 4% mogą wybrać przedsiębiorcy świadczący usługi taksówek osobowych. Stawka 5% dotyczy produktów podstawowych, nieprzetworzonych, takich jak m.in.: oleje roślinne i zwierzęce, mięso, ryby, makarony, pieczywo, wyroby mleczarskie czy soki owocowe i warzywne. Pełny wykaz zawiera załącznik nr 10 do u.p.t.u. Stawka 8% obejmuje produkty nieco bardziej przetworzone, np. maki, buliony, zupy, sosy, suszone warzywa czy wyroby cukiernicze. Ich dokładna lista znajduje się w załączniku nr 3 do u.p.t.u. Dla wszystkich pozostałych produktów, nieobjętych preferencją, zastosowanie znajduje stawka podstawowa 23%.

Wspomniane oznaczenia na fakturach to: NP, przeznaczone dla dokumentacji sprzedaży nieopodatkowanej w Polsce, oraz ZW, stosowane przy zwolnieniu podmiotowym lub przedmiotowym (Poradnik Przedsiębiorcy, 2021).

Porównując listy towarów w poszczególnych załącznikach, można zauważyć, że część z nich pojawia się jednocześnie w kilku wykazach. Odpowiedź na pytanie, który przepis w takiej sytuacji jest wiążący, zawiera zastrzeżenie nr 1 do załącznika nr 3 do u.p.t.u. Jego treść brzmi: „Wykaz nie ma zastosowania dla zakresu sprzedaży towarów i usług zwolnionych od podatku lub opodatkowanych stawkami niższymi niż stawka, której dotyczy załącznik”. Należy więc uznać, że pierwszeństwo w zastosowaniu mają kolejno: zwolnienie podatkowe, stawka obniżona 5% i stawka obniżona 8% (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

Warto w tym miejscu wyjaśnić, że ustalenie stawek VAT nie jest indywidualną decyzją każdego państwa. Kraje członkowskie, przystępując do Unii Europejskiej, godzą się na ograniczenia swobody w tym zakresie (Każmierczyk, 2011,

s. 156). Dokumentem regulującym minimalny poziom stawek VAT jest dyrektywa 2006/112/WE. Artykuł 97 ust. 1 tej dyrektywy wskazuje, że stawka podstawowa nie może być ustalona na poziomie niższym niż 15%. Artykuły 98–99 dopuszczają z kolei stosowanie maksymalnie dwóch stawek obniżonych, jednak nie niższych niż 5% i wyłącznie w zakresie opodatkowania towarów i usług wymienionych w dyrektywie. Nie jest to jednak dokładna lista towarów i usług, lecz wskazanie ogólnej grupy produktów, klasyfikowanych zgodnie z systemem Nomenklatury scalonej (CN) (Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r.). Jak już zostało wspomniane, w Polsce do 30 czerwca 2020 r. obowiązującym systemem klasyfikacyjnym była PKWiU 2008. Mimo że pojawiały się w tym zakresie spory prawne, to dominującą linię orzeczniczą przedstawił NSA w wyroku z dnia 24 lipca 2013 r. (I FSK 754/13). Uznał wówczas, że wykorzystywanie przy klasyfikacji towarów Nomenklatury scalonej ma na celu dokładne zdefiniowanie zakresu poszczególnych kategorii. Stosowanie przez Polskę własnej definicji środków spożywczych nie narusza przepisów dyrektywy, jeśli zachowane zostają zakresy kategorii, tym bardziej że takie podejście nie zostało zakwestionowane przez Komisję Europejską lub Radę Unii Europejskiej.

Wątpliwości co do zasadności stosowania PKWiU dla celów klasyfikowania towarów i usług na potrzeby VAT nie są jedyną rzeczą, która uwydatnia poziom skomplikowania polskich przepisów podatkowych. Odrębną kwestię stanowią trudności przedsiębiorców związane z klasyfikowaniem własnych produktów do odpowiednich stawek VAT. Kategorią, która w sposób szczególny zostanie przeanalizowana w dalszej części rozdziału, są artykuły spożywcze. Wystarczy bowiem spojrzeć na zawartość spiżarni lub lodówki przeciętnej polskiej rodziny, aby po krótkiej weryfikacji wskazać długą listę zaskakujących różnic w stawkach VAT między podobnymi produktami, zgodnie ze stosowaną do 30 czerwca 2020 r. PKWiU 2008.

Zagadnieniem problemowym, jakie wyłania się po analizie rysunku 2, jest podobieństwo produktów. Z linii interpretacyjnej organów podatkowych i linii orzeczniczej sądów wynika, że przy ocenie podobieństwa najczęściej bierze się pod uwagę zapach, smak, skład i przeznaczenie towarów. Dalsze przykłady wyroków sądowych wskazują jednak na wiele innych kryteriów, które wpłynęły na ocenę poprawności klasyfikacji produktów. Pierwszym z nich jest wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r. (I FSK 1533/14). Podatnik zamierzał rozszerzyć swoją ofertę o sprzedaż pieczywa i wyrobów ciastkarskich. W momencie sprzedaży produkty miały być utrzymywane w formie głębokiego zamrożenia, jednak sama konsumpcja miała odbywać się po rozmrożeniu, a nierzadko także dodatkowym opiekaniu pieczywa, w celu poprawy walorów smakowych. Co ciekawe, spółka otrzymała opinię Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, który wskazał, że mimo stosowanego procesu mrożenia pieczywo i wyroby ciastkarskie kwalifikują się do grupowań produktów świeżych. Ich

	Pączki dietetyczne 5%	Pączki tradycyjne 8%	Pączki z długim terminem do spożycia 23%	
Pieczywo z terminem spożycia do 14 dni 5%	Pieczywo z terminem spożycia pow. 14 dni 8%		Ciastka z terminem spożycia do 45 dni 8%	Ciastka z terminem spożycia pow. 45 dni 23%
Czipsy ziemniaczane 8%	Czipsy kukurydziane 23%		Woda mineralna 8%	Woda źródłana 23%
Kawa zbożowa 8%	Kakao 23%		Sos musztardowy 8%	Musztarda 23%
Brzoskwinia 5%	Banan 8%		Kmin 5%	Tymianek 23%

**Rysunek 2. Porównanie stawek VAT dla wybranych artykułów spożywczych**

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

przydatność do spożycia po rozmrożeniu wynosiła bowiem kilka dni. Podatnik zwrócił także uwagę, że ani Nomenklatura scalona, ani dyrektywa 2006/112/WE nie wymieniają daty minimalnej trwałości jako kryterium kwalifikacyjnego. Taka argumentacja nie przekonała jednak NSA, który uznał, że ustawodawca ma prawo wspierać sprzedaż produktów świeżych, a sam termin przydatności do spożycia ma duże znaczenie dla konsumentów. Widoczna jest bowiem coraz większa świadomość społeczeństwa w tym zakresie i popularyzacja zdrowego stylu odżywiania się.

Argumenty związane z aspektami zdrowotnymi artykułów spożywczych wysunął także WSA w Krakowie w wyroku z dnia 20 grudnia 2013 r. (I SA/Kr 1532/13), w którym utrzymał decyzję dyrektora izby skarbowej. W obowiązującym do 30 czerwca 2020 r. stanie prawnym napoje owocowe objęte były stawką VAT 23%, a soki owocowe preferencyjną stawką 5%. Zdaniem spółki, soki i napoje są konkurencyjne wobec siebie, więc powinny być równo traktowane na

gruncie VAT, a tym samym objęte stawką 5%. Sąd wskazał jednak, że o podobieństwie produktów nie przesądza wyłącznie pełniona przez nie funkcja, czyli zaspokajanie pragnienia. Istotniejszym kryterium jest ich skład, gdyż w napojach niegazowanych i sokach o masowym udziale soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego nie niższym niż 20% znajdują się m.in. witaminy, minerały czy kwasy tłuszczowe, które mogą wspomagać leczenie. Napoje gazowane nie mają takich właściwości.

Kryterium właściwości prozdrowotnych okazuje się istotne, jednak nie ma ugruntowanej linii interpretacyjnej. Świadczy o tym wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2016 r. (III SA/Wa 833/15), który dotyczy stawki VAT stosowanej dla musztardy oraz innych podobnych artykułów, np. sosów musztardowych. Należy wyjaśnić, że wymienione produkty zostały zgrupowane wspólnie pod pozycją PKWiU 10.84.12.0 (obejmuje ona: sosy; mieszanki przypraw; mąkę i mączkę z gorczycy oraz gotową musztardę), jednak sama musztarda nie została wskazana w załączniku nr 3 lub 10 do u.p.t.u. i dlatego zastosowanie dla niej miała stawka podstawowa. Sąd utrzymał argumentację organu podatkowego, który wskazał znaczące różnice w składzie musztardy i sosów musztardowych, keczupów czy majonezu, powołując się także na osobiste preferencje konsumentów. Szczególnie podkreślone zostały walory lecznicze musztardy i jej niska kaloryczność, dzięki czemu zyskuje ona większe uznanie u dietetyków. Trudno zatem wytłumaczyć, dlaczego do 30 czerwca 2020 r. objęta była wyższą stawką VAT niż bardziej przetworzone sosy.

Niektóre spory interpretacyjne mogą wydawać się bezpodstawne, gdyż dotyczą spraw, wydawałoby się, bardzo błahych. Przykładem może być zawartość wody w waflach i prawidłowe opodatkowanie andrutów. Zgodnie z klasyfikacją PKWiU wafle o zawartości wody poniżej 10% masy w swoim składzie objęte były stawką 23%, a te o wyższej zawartości wody – stawką 8%. Producent wskazał, że takie różnicowanie narusza zasadę konkurencyjności, z czym ostatecznie zgodził się WSA w Warszawie w wyroku z dnia 24 marca 2017 r. (III SA/Wa 1252/16) i NSA w wyroku z dnia 30 października 2019 r. (I FSK 1140/17). Naczelny Sąd Administracyjny uznał oba rodzaje wafli za podobne, gdyż różna zawartość wody nie wpływa w sposób istotny na walory produktu. Ponadto konsument nie zawsze ma dostęp do tak szczegółowych informacji o produkcie, stąd nie może na tej podstawie podejmować decyzji.

Warto uświadomić sobie, jak wielkim problemem dla podatników mogą być takie spory prawne. Niektóre spółki nie są w stanie dotrzeć do pozytywnego rozstrzygnięcia sprawy. Głośnym przykładem jest proces małego producenta lodów ze Starych Bogaczowic. Organ podatkowy uznał bowiem, że produkowane przez niego lody są w rzeczywistości napojami owocowymi, więc prawidłową stawką VAT jest stawka podstawowa, a nie preferencyjna. Zaległy VAT wyniósł niemal milion złotych, a sam przedsiębiorca musiał zamknąć firmę (Wyszowski,

2015). Spór dotyczył przede wszystkim formy, w jakiej sprzedawano lody do dystrybutorów. Dostarczane były bowiem w stanie niezamrożonym, co klasyfikowało je do grupowania „Pozostałe napoje bezalkoholowe”. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 27 sierpnia 2015 r. (I SA/Wr 309/15) wskazał jednak, że prawidłowa klasyfikacja towarów nie może polegać wyłącznie na przyporządkowaniu statystycznym. Konsument nabywa lody w formie zamrożonej i w takiej formie są one przeznaczone do spożycia. Sposób dystrybucji nie ma wpływu na ich podstawową funkcję spożywczą. Niestety w tym przypadku wygrana sprawa była jedynie otwarciem drogi do dochodzenia o odszkodowanie.

## **2. Matryca stawek VAT obowiązująca od 1 lipca 2020 r. oraz wiążąca informacja stawkowa**

Do 30 czerwca 2020 r. identyfikacja towarów i usług korzystających z preferencyjnych stawek VAT odbywała się za pomocą Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w wersji z 2008 r. Zgodnie z art. 5a u.p.t.u., jeżeli towary i usługi stanowiące przedmiot czynności opodatkowanych wymienione są w klasyfikacjach stworzonych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze do ustawy w celu klasyfikacji powołują się na symbole statystyczne, to są one identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji. Jednak zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami, mimo wskazania, że podatnik powinien kierować się PKWiU 2008, opinie statystyczne nie są traktowane przez sądy jako dowód rozstrzygający, lecz jedynie jako element pomocniczy przy ustalaniu prawidłowej stawki VAT.

Uproszczeniem i ujednoliceniem systemu klasyfikacji towarów i usług dla celów opodatkowania VAT ma być nowa matryca stawek VAT, obowiązująca od 1 lipca 2020 r., a dla e-książek już od 1 listopada 2019 r. Jej podstawę prawną stanowi Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Oprócz nowego systemu klasyfikacji produktów, który ma ułatwić poprawne stosowanie stawek obniżonych VAT, ustawa wprowadziła także m.in. rozszerzenie katalogu produktów rolnych dla rolnika ryczałtowego czy wiążącą informację stawkową (WIS), czyli nową procedurę potwierdzania prawidłowości stosowanej stawki na cele VAT (Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r.).

Nowa matryca stawek VAT to przede wszystkim zmiana metody klasyfikacji towarów i usług bazującej na PKWiU 2008 na Nomenklaturę scaloną lub Polską Klasyfikację Obiektów Budowlanych (PKOB) w zakresie towarów, a dla usług –

turystycznych, reżim dla grup vatowych, metoda kasowa, transakcje podległe na terenie Ceuty i Melilli, Wysp Kanaryjskich, leasing lokali użytkowych (podległych podatkowi u źródła lub niepodległych). Łącznie występuje 16 oznaczeń specjalnych dla faktur sprzedażowych i 14 dla faktur zakupowych. Istnieją również oznaczenia dla różnych typów faktur i faktur korygujących.

Korzystanie ze schemy XML w celu przesyłania rejestru faktur zakupowych obowiązuje także w niektórych państwach nienależących do OECD, takich jak Maroko. Schema marokańska wymaga raportowania faktur, z których podatnik obniża podatek należny o kwotę podatku naliczonego. Raportuje się informacje takie jak: kategoria zakupu, kolejny chronologiczny numer, opis towaru lub usługi, numer faktury, kwota netto, kwota VAT, numer identyfikacji fiskalnej, nazwa dostawcy, numer ICE (numer identyfikacji przedsiębiorcy), stawka podatku, metoda płatności, data płatności i data faktury. Wszystkie wymagania są istotne, by prawidłowo rozliczyć należność publiczną, brak jest natomiast obowiązku podawania danych nieistotnych. Wskazanie rozwiązań funkcjonujących w innych krajach pozwala porównać rozwiązania na świecie i zorientować się, jak inne państwa radzą sobie w walce z luką VAT.

### 3. Zasada proporcjonalności w polskim prawie podatkowym

W najogólniejszym, normatywnym ujęciu zasada proporcjonalności mówi o tym, aby korzyści z nakładanych rozwiązań (w tym także obowiązków instrumentalnych, co istotne z punktu widzenia tego rozdziału) były większe niż to, co poświęcane. Można ją interpretować również w trzech aspektach (Mikuła, 2019, s. 104–105):

- 1) norma prawna o określonej treści;
- 2) dyrektywa interpretacyjna w wykładni prawa;
- 3) metoda rozstrzygania konfliktu między zasadami, prawami lub wartościami.

Aby zasada proporcjonalności była zachowana, dane rozwiązanie musi spełnić trzy kryteria: przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*. O spełnieniu kryterium przydatności można mówić, gdy dane rozwiązanie osiąga zamierzony cel. Nie może to być cel dowolny, lecz prawnie uzasadniony, legitymizowany. Kryterium konieczności jest spełnione, gdy dane rozwiązanie jest niezbędne do osiągnięcia danego celu. Należy sprawdzić, czy przy możliwościach technicznych, materialnych nie da się wdrożyć danego rozwiązania w inny sposób (Mikuła, 2019, s. 108–109). Badacz tematu i zwolennik zasady proporcjonalności, Paweł Mikuła, używa do zilustrowania przykładu konieczności składania deklaracji podatkowych osobiście przez podatnika jako



niezgodnej z zasadą proporcjonalności, gdyż możliwe jest składanie ich elektronicznie lub drogą pocztową. Rozwiązanie to, przy wykorzystaniu dostępnej platformy elektronicznej, jest prostsze i mniej ingerujące w wolności i prawa podatnika. Trzecie kryterium w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jest określane jako test weryfikujący, czy efekty wprowadzanej regulacji pozostaną w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r.). Zasada proporcjonalności była niejednokrotnie rozpatrywana przez sądy w kontekście Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.). W orzecznictwie podkreśla się element utraty należności na rzecz Skarbu Państwa. Wskazuje się, że „Zasada proporcjonalności sprzeciwia się temu, aby podatnika podatku od towarów i usług obciążać odsetkami za zwłokę od zaległości podatkowych w sytuacji, gdy Skarb Państwa *de facto* dysponował już wcześniej należnościami z tytułu podatku” (Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r.). Orzecznictwo pojawiło się także w odniesieniu do Jednolitego Pliku Kontrolnego przekazywanego na żądanie w związku z art. 193a Ordynacji podatkowej – o przekazywaniu ksiąg za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.). Do tej kwestii ustosunkował się Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 20 czerwca 2016 r., w której podkreślił, że

Przy dokonywaniu wykładni art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. konieczne jest uwzględnienie zasady proporcjonalności określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Istotą zasady proporcjonalności jest zestawienie celu regulacji z jej treścią, a więc ze środkami, przy użyciu których cel regulacji ma być osiągnięty. [...] Jeśli istnieje wybór pomiędzy środkami, które nadają się do osiągnięcia danego celu, należy wybierać środki najmniej restrykcyjne, niedogodności natomiast wynikające z ich zastosowania powinny pozostawać w odpowiedniej relacji do urzeczywistniania celu.

Wiele obowiązków nałożonych przez ustawodawcę nie jest zgodnych z zasadą proporcjonalności. Przykładem jest kod GTU\_09, służący oznaczeniu dostawy leków oraz wyrobów medycznych objętych obowiązkiem zgłoszenia. Być może jest to istotne w zwalczaniu tzw. mafii lekowej, lecz nakładanie takiego obowiązku na podstawie prawa podatkowego jest dyskusyjne.

Obowiązki instrumentalne w polskim prawie podatkowym stanowiły także przedmiot rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w którym powołano się na zasadę proporcjonalności. Kwestię tę uregulował NSA uchwałą w składzie siedmiu sędziów z dnia 11 października 2020 r. (sygn. akt I FPS 1/10), w której odniesiono się do obowiązków instrumentalnych wymienionych w art. 42 ust. 3 u.p.t.u., dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, a także art. 180 Ordynacji podatkowej, mówiącym, że „jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem” (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.). Sprawa dotyczyła możliwości zastosowania stawki 0% w przypadku braku spełnienia obo-

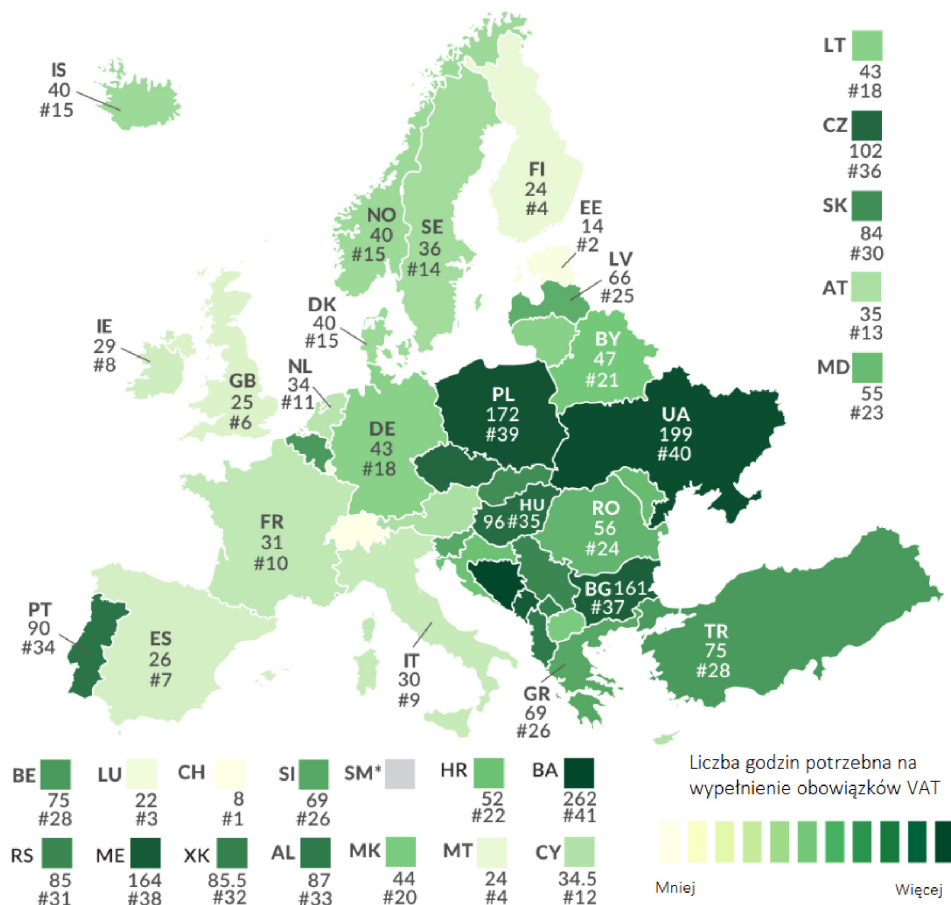
wiązków formalnych, mimo że podatnik ma inne dokumenty potwierdzające wywóz towarów. NSA powołał się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, w którym wskazano, że realizacja celu w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, której służyć ma wprowadzenie obowiązku udokumentowania wywozu poza terytorium kraju, musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności, tak żeby przepisy regulujące kwestie dokumentacyjne nie stały w sprzeczności z ustawą o podatku od towarów i usług. TSUE stwierdził, że zasada proporcjonalności jest jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego i wymaga, aby środki prawne, które podejmuje ustawodawca, nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji założonych celów. NSA wskazał również, powołując się na orzecznictwo TSUE, że w sytuacji, gdy można wybierać spośród większej liczby działań, należy stosować te najmniej dotkliwe, aby przy osiągnięciu zamierzonych celów przeważały korzyści (Golec, 2018, s. 241–242).

#### **4. Warunki w polskim VAT przed wprowadzeniem nowego JPK\_VDEK**

Aby rozstrzygnąć, czy dane rozwiązanie jest konieczne i proporcjonalne, należy uwzględnić ogólne warunki występujące w danym systemie prawnym. Istotnym problemem polskiego systemu podatkowego jest nie tyle sama wysokość stawek i obciążeń o charakterze podatkowym, ile poziom skomplikowania systemu, liczba obowiązków instrumentalnych, których podatnicy muszą dopilnować, oraz ogólny wysoki poziom formalizmu w prawie polskim. PwC i Bank Światowy w 2018 r. przeprowadziły badania, na podstawie których obliczono średnią liczbę godzin, jaką przedsiębiorstwa europejskie średniej wielkości muszą poświęcać na wypełnianie obowiązków vatowskich (rysunek 1). Polska zajęła w tym rankingu 39. miejsce (z liczbą godzin wynoszącą 172), ustępując tylko Ukrainie (40. miejsce, 199 godzin) oraz Bośni i Hercegowinie (41. miejsce, 262 godziny).

Należy podkreślić, że VAT jest podatkiem zharmonizowanym w prawie Unii Europejskiej (UE), zatem pewne jego elementy są do siebie podobne. Mimo tego występują ogromne dysproporcje między państwami członkowskim pod względem liczby godzin poświęconych na wypełnianie obowiązków podatkowych. W czołówce państw UE pierwsze miejsce zajmuje Estonia – z czasem 14 godzin. Powstaje pytanie: czy różnice gospodarcze, społeczne i kulturowe uzasadniają aż dwunastokrotną dysproporcję między czasem wywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie VAT w Polsce i Estonii? Zdaniem autora



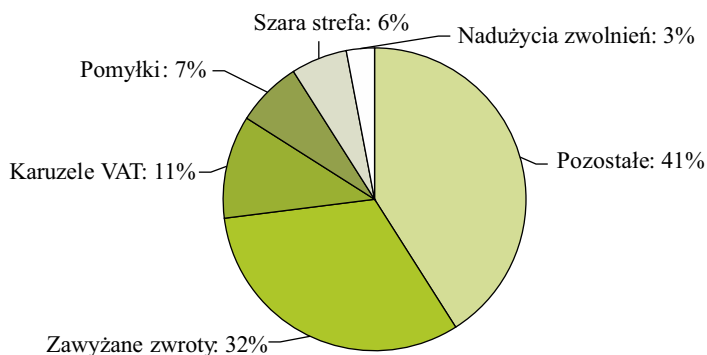


**Rysunek 1. Liczba godzin potrzebna średnim przedsiębiorcom do wywiązania się z obowiązków instrumentalnych w podatku od wartości dodanej w Europie (2018)**

Źródło: (Asen, 2020).

istotne jest również zweryfikowanie przyczyn luki VAT, by ocenić, czy podjęte przez ustawodawcę działania doprowadzą do jej zmniejszenia.

Istotnym czynnikiem luki są zawyżane zwroty, które wśród przyczyn luki vatowskiej są na drugim miejscu po pozostałych czynnikach (rysunek 2). Karuzele VAT znajdują się dopiero na trzecim miejscu, jednak należy podkreślić, że dokładanie obowiązków instrumentalnych podatnikom, które wymagają rzetelnego podawania danych od osób skłonnych do oszustw, nie przyniesie rezultatu w postaci obniżenia luki VAT. Jeżeli podatnik nie wskaże kodu GTU (sprzedażowego), organ nie może zweryfikować tego u nabywcy, gdyż ten nie podaje kodu GTU w przypadku zakupów. Obowiązkowe raportowanie w obecnej schemie nie pomoże również w piątym przypadku, jakim jest szara strefa, gdyż podmioty



**Rysunek 2. Procentowy udział różnych czynników w luce VAT w Polsce w 2016 roku**

Źródło: opracowanie własne na podstawie (CASE, 2018 – dane za lata 2012–2016).

prowadzące działalność w szarej strefie nie będą składać plików JPK\_V7M lub JPK\_V7K. Jak podano w raporcie NIK z 2016 r. w zakresie ściągальności podatków, przytoczonym przez Edytę Małecką-Ziemińską, wśród proponowanych rozwiązań brak było takich, które odnosiłyby się do oznaczeń transakcji znajdujących się w ewidencji. Wskazano na konieczność powszechnej standaryzacji ewidencji danych (dotyczących dokumentów, księgowania, płatności) (Małecka-Ziemińska, 2017, s. 56), jednak cel ten spełnia wprowadzenie Jednolitych Plików Kontrolnych, bez żadnych dodatkowych oznaczeń lub kodów.

## 5. Konsekwencje wprowadzenia nowego JPK\_VDEK i jego niezgodność z zasadą proporcjonalności

Schema wprowadzona od 1 października 2020 r. różni się od tej początkowo zaproponowanej przez Ministerstwo Finansów i poddanej konsultacjom publicznym. Istotna różnica występuje w przypadku kodów GTU, które najpierw miały funkcjonować jako kod grupy towarowej i składały się z 19 pozycji (tabela 2).

Należy ocenić pozytywnie zredukowanie liczby oznaczeń specjalnych przez Ministerstwo Finansów z planowanych 19 do ostatecznych 13. Zniknęły oznaczenia takie jak: produkty rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa i rybołówstwa, produkty górnictwa i wydobywania, artykuły spożywcze i napoje bezalkoholowe, energia elektryczna, roboty budowlane, usługi turystyki (zastąpiono je oznaczeniem MR\_T), a także związane z gramami losowymi. Należy ocenić to pozytywnie, jednak warto postawić pytanie: czy obecność tych oznaczeń w pierwotnej wersji

pandemia wirusa SARS-CoV-2 zahamowała tę tendencję. Istotne jest zatem zwrócenie uwagi na przyczynę zmianę struktury dochodów podatkowych od 2017 r. Szczególne znaczenie dla wzrostu dochodów podatkowych w latach 2014–2020 miały podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych i podatek akcyzowy. W tabeli 2 została ukazana dynamika wzrostu dla tych podatków, jak również dla dochodów z cła.

**Tabela 2. Dynamika dochodów podatkowych i z cła w latach 2014–2020**

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	(%)						
Podatek od towarów i usług	100,00	99,08	101,86	126,18	140,78	145,57	148,51
PIT	100,00	104,69	112,11	122,42	138,43	152,11	148,29
CIT	100,00	110,94	113,38	127,90	148,88	171,85	177,48
Podatek akcyzowy	100,00	102,01	106,78	110,86	117,11	117,58	116,59
Cło	100,00	120,01	130,20	145,68	165,30	180,64	186,73

Źródło: opracowanie własne.

Największa dynamika wzrostu wystąpiła w przypadku podatków dochodowych, dla PIT w 2019 r. bowiem był to wzrost o ponad 50%, natomiast dla CIT – wzrost o ponad 70%. Równie dynamicznie wzrastały dochody z tytułu podatku od towarów i usług (VAT). W tym przypadku należy zauważyć, że wzrost o ponad 48% względem roku 2014 odpowiadał za blisko 60 mld zł więcej w budżecie państwa. W tym samym okresie nastąpił także znaczny wzrost dochodów z cła, w budżecie państwa bowiem znalazło się o 86% środków więcej z tego tytułu. Najmniejsza dynamika wzrostu wystąpiła w przypadku podatku akcyzowego. Tak duży wzrost podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług ma związek z realizacją zadań przez KAS, której jednym z celów jest uszczelnianie systemu podatkowego i walka z przestępczością podatkową. Większe wpływy z tytułu podatku od towarów i usług to przede wszystkim efekt zmniejszania się luki VAT w Polsce. W latach 2012–2015 Polska co roku traciła z tytułu VAT ok. 40 mld zł. Wówczas stosunek luki VAT do całkowitej wartości należnej wynosił ponad 24%. Natomiast wartości luki VAT w tych latach były jednymi z największych wśród 28 państw Unii Europejskiej (Center for Social and Economic Research [CSER], 2018, s. 47). Z kolei od 2016 r. następował trend spadkowy w wielkości luki VAT w Polsce, by ostatecznie w 2019 r. wielkość ta wyniosła ok. 19 mld zł (CSER, 2020, s. 52). W 2020 r. stosunek luki VAT do całkowitej wartości należnej wynosił ok. 10%, a zatem nastąpił spadek o 14 punktów procentowych względem lat 2012–2015. Niestety, pomimo zdecydowanego zmniejszenia poziomu luki VAT

Polska zajmuje odległe, 17. miejsce wśród wszystkich państw UE (CSER, 2020, s. 25). Skuteczne działania KAS w zakresie uszczelniania systemu podatkowego znalazły także odzwierciedlenie w zmniejszającej się luce CIT. Jak wskazuje bowiem Polski Instytut Ekonomiczny (2020, s. 4), luka CIT w 2018 r. była mniejsza o 35% w porównaniu do 2014 r. Było to także skutkiem zmniejszenia się szarej strefy w Polsce. Według badań przeprowadzonych przez Ernest&Young rozmiar szarej strefy jako procent PKB w 2009 r. wyniósł 14,4%, natomiast w 2018 r. – 10,8% (EY, 2020, s. 16). Warto odnotować, że utworzenie KAS wpłynęło pozytywnie na wzrost wskaźnika relacji wpływów podatkowych do PKB. W 2014 r. relacja ta wyniosła 17,2%, w 2016 r. – 17,4%, a w 2017 r. – 18,5%. Z kolei w 2018 r. nastąpił wzrost o 0,9 punktu procentowego i osiągnięto poziom relacji 19,4% (NIK, 2020b, s. 15). Przytoczone dane wskazują, że do zwiększenia dochodów podatkowych w budżecie państwa pośrednio przyczyniło się utworzenie KAS. Ponadto dzięki skuteczniejszej walce z przestępczością podatkową obecny system podatkowy jest szczelniejszy, na co wskazuje zmniejszenie się luki VAT i CIT. Zatem przeprowadzenie reformy administracji skarbowej pozytywnie wpłynęło na zabezpieczenie interesów finansowych Skarbu Państwa.

## **2. Efektywność ekonomiczna Krajowej Administracji Skarbowej**

Rozważania na temat efektywności działania KAS są skoncentrowane nie tylko na najważniejszych aspektach jej działalności, a zatem na poborze podatków i ceł, walce z przestępczością podatkową, egzekucją zaległości podatkowych czy prowadzeniem kontroli, lecz również na ocenie wykorzystywania przez KAS dostępnych jej zasobów w relacji do osiągniętych rezultatów. Zatem istotne jest, jak KAS gospodaruje środkami, by osiągnąć założone cele statutowe. Aby móc zbadać efektywność ekonomiczną KAS, należy zidentyfikować wydatki ponoszone w związku z prowadzoną działalnością. Do najistotniejszych wydatków ponoszonych przez KAS zalicza się koszty poboru podatków i ceł, wynagrodzeń dla pracowników i funkcjonariuszy, najmu lokali, koszty ponoszone na infrastrukturę techniczną oraz koszty sądowe. Szczególnie ważnym wydatkiem jest ten związany z poborem podatków i ceł, lecz Ministerstwo Finansów nie prowadzi szczegółowych statystyk w tym zakresie. Dlatego też, badając efektywność ekonomiczną KAS, możliwe jest korzystanie jedynie z danych NIK o całkowitych wydatkach poniesionych na sfinansowanie działalności administracji skarbowej w danym roku budżetowym.

Publikowana co roku przez NIK analiza wykonania budżetu państwa zawiera informacje dotyczące kosztów funkcjonowania administracji skarbowej. Jak wskazuje NIK, administracja skarbowa rozumiana jest szeroko, gdyż koszty jej działalności dotyczą Ministerstwa Finansów, izb administracji skarbowej z podległymi urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi, Krajowej Szkoły Skarbowości i Krajowej Informacji Skarbowej. Korzystając z tych danych, warto zbadać, jak zmieniała się wielkość ponoszonych kosztów na funkcjonowanie administracji skarbowej w latach 2014–2020, oraz obliczyć i przeanalizować wskaźnik udziału kosztów we wpływach podatkowych w latach 2014–2020.

**Tabela 3. Dochody podatkowe i z cła oraz poniesione koszty na sfinansowanie działalności administracji skarbowej, a także udział tych kosztów we wpływach w latach 2014–2020**

Rok	Dochody (mln zł)	Koszty funkcjonowania administracji skarbowej (mln zł)	Udział kosztów w dochodach (%)
2014	296 329,8	5956,9	2,01
2015	304 854,4	5984,8	1,96
2016	321 690,4	6298,9	1,96
2017	368 535,7	6609,9	1,79
2018	410 309,3	6558,6	1,60
2019	431 507,3	7229,1	1,68
2020	441 586,1	7795,9	1,77

Źródło: opracowanie własne na podstawie (NIK, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020a, 2021a).

Jednym z celów reformy aparatu skarbowego było zredukowanie kosztów jego funkcjonowania. Dane w tabeli 3 jednoznacznie wskazują, że po utworzeniu KAS w 2017 r. wydatki te gwałtownie wzrosły i trend ten utrzymał się również w następnych latach. Jednocześnie znacznie wzrastały dochody podatkowo-celne, dlatego też wydatki na sfinansowanie działalności administracji skarbowej stanowiły coraz mniejszy procent zrealizowanych dochodów. Wyjątek stanowią lata 2019 i 2020, kiedy koszty funkcjonowania administracji skarbowej rosły szybciej niż dochody podatkowe wraz z cłem. Najlepszym pod tym względem okazał się rok 2018, ograniczono bowiem wówczas koszty względem poprzedniego roku, natomiast dochody podatkowe i z tytułu cła istotnie wzrosły.

Analizując wskaźnik udziału kosztów w dochodach podatkowych i dochodach z cła, można zauważyć, że efektywność ekonomiczna KAS wzrosła względem roku 2016 i lat poprzednich. Z danych zawartych w tabeli 3 można również obliczyć, jaka kwota dochodów podatkowych i celnych przypada na każdy wydany

złoty na funkcjonowanie administracji skarbowej. W 2014 r. każdy wydany złoty przyniósł 49,7 zł wpływów do budżetu. Tendencja wzrostowa utrzymała się również w 2017 r., kwota ta bowiem wyniosła wówczas 55,8 zł. Istotna zmiana zaszła w 2018 r., ponieważ złoty wydany na działalność administracji skarbowej przyniósł aż 62,6 zł. Niestety trend ten nie utrzymał się w latach 2019 i 2020, gdyż wydanie jednego złotego przyniosło kolejno 59,7 zł i 56,6 zł. Zebrane dane świadczą o rosnącej efektywności ekonomicznej KAS, mimo niepokojącego faktu, że zarówno w roku 2019, jak i 2020 wskaźnik udziału kosztów w dochodach podatkowych i celnych znacznie wzrósł względem roku 2018. Powodem wzrostu kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w ostatnich dwóch latach był wzrost kosztów związanych z podwyżką wynagrodzeń pracowników i funkcjonariuszy KAS, jak również usprawnianie zasobów technologicznych KAS. Mimo ciągłego wzrostu wpływów podatkowych do budżetu państwa Ministerstwo Finansów powinno nadal dążyć do ograniczania kosztów poniesionych na działalność administracji skarbowej, przy jednoczesnym maksymalizowaniu osiąganych efektów.

### **3. Skuteczność kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych**

Zabezpieczanie interesów finansowych państwa przez KAS odbywa się m.in. poprzez kontrolę podatników. Skuteczność kontroli przyczynia się do zwiększenia efektywności poboru zaległości podatkowych i do ograniczania, a nawet eliminowania przypadków przestępstw podatkowych. Warto dodać, że do 2017 r. obowiązywały trzy kontrole, które były prowadzone przez organy podatkowe, celne i kontroli skarbowej. Praktyka pokazała, że organy te nie były spójne w swoich działaniach, co powodowało częste powielanie zadań oraz rozproszenie kompetencji i odpowiedzialności między nimi. Ponadto występujące różnice proceduralne między trzema typami kontroli nie wpływały pozytywnie na kształtowanie obowiązków i praw podatników (Gorgol i Bielecki, 2018, s. 7). Przeprowadzona w 2017 r. reforma zmieniła nie tylko struktury organizacyjne aparatu skarbowego, lecz także wprowadziła wiele zmian legislacyjnych, w tym w zakresie kontroli podatników przez organy skarbowe i podatkowe.

Choć w ustawodawstwie polskim zmodyfikowano cały szereg przepisów dotyczących kontroli podatkowych i celno-skarbowych, to uwagę należy skupić na tych zmianach, które pozytywnie wpłynęły na wzrost ich skuteczności. Pierwszą istotną zmianą było zrezygnowanie z zawiadomienia kontrolowanego podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Wpływ tej zmiany na wzrost skuteczności kontroli celno-skarbowych przejawia się szczególnie w pełniejszej



ochronie źródeł dochodów budżetu państwa i ograniczaniu zjawiska unikania opodatkowania (Podsiadły i Zawiejska-Rataj, 2018, s. 348). Kolejna istotna zmiana pozwoliła organom KAS przeprowadzać kontrolę pod nieobecność kontrolowanego podatnika. W takim przypadku organy KAS są zobowiązane jedynie do okazania legitymacji służbowej. Zmiana ta spowodowała przede wszystkim usprawnienie przebiegu kontroli i ograniczenie przestępstw podatkowych, w tym szarej strefy, poprzez szybsze zabezpieczenie ewentualnych dowodów w sprawach karnoskarbowych. Nowe regulacje przewidują również, że w przypadku prowadzenia kontroli celno-skarbowej organy KAS mogą zobowiązać banki do przekazania wrażliwych danych podatników, wobec których istnieje podejrzenie o prowadzenie dodatkowej, niezarejestrowanej lub ukrytej działalności. Organy KAS mają zatem możliwość sprawdzenia rachunków bankowych podatników, co uskutecznia zabezpieczenie środków zgromadzonych na tych rachunkach, które mogłyby zaspokoić interesy Skarbu Państwa przy ewentualnym prowadzeniu egzekucji administracyjnej.

Organy skarbowe wyposażono także w narzędzia umożliwiające analizę ryzyka związanego z wystąpieniem nieprawidłowości oraz ustaleniem i oceną środków niezbędnych do jego zwalczania, o czym stanowi art. 58 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. Analiza ryzyka ma szczególne znaczenie na etapie wszczynania kontroli, ponieważ pozwala organom skarbowym wytypować tych podatników, którzy stanowią realne zagrożenie dla finansów publicznych. Dzięki analizie ryzyka organy KAS coraz częściej zastępują prowadzenie kontroli podatkowych i celno-skarbowych czynnościami sprawdzającymi. W ten sposób mogą już na wczesnym etapie wykryć z dużym prawdopodobieństwem naruszenie przepisów prawa przez podatników. Potwierdzeniem tego jest fakt, że liczba wykonanych czynności sprawdzających wzrosła z 2220 tys. w 2015 r. do 2634,5 tys. w 2020 r. (NIK, 2020b, s. 12). Jednocześnie zmalała liczba podejmowanych kontroli podatkowych i celno-skarbowych, co przedstawia tabela 4.

**Tabela 4. Liczba kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych w latach 2015–2020**

Rok	Liczba kontroli podatkowych	Liczba kontroli celno-skarbowych*
2015	49 837	5 956
2016	38 421	5 775
2017	27 226	4 271
2018	23 036	3 066
2019	20 374	2 621
2020	b.d.	2 337

\* Dane dla lat 2015 i 2016 dotyczą kontroli skarbowych przeprowadzanych przez urzędy kontroli skarbowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (NIK, 2020b, s. 54).

**Tabela 1. Instrumenty polityki ekologicznej**

<b>Instrumenty prawno-administracyjne</b>	<b>Instrumenty ekonomiczne</b>	<b>Instrumenty dobrowolnego stosowania</b>	<b>Instrumenty społecznego oddziaływania</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– standardy emisji</li> <li>– standardy imisji</li> <li>– normy związane z zanieczyszczeniami powstającymi przy procesie produkcji</li> <li>– normy techniczno-technologiczne</li> <li>– pozwolenia prawno-administracyjne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– podatki i opłaty ekologiczne</li> <li>– subwencje ekologiczne</li> <li>– depozyty ekologiczne</li> <li>– zastawy ekologiczne</li> <li>– ubezpieczenia ekologiczne</li> <li>– handel uprawnieniami do korzystania ze środowiska</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zalecenia ekologiczne</li> <li>– dobrowolne umowy ekologiczne</li> <li>– oświadczenia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– formalna i nieformalna edukacja ekologiczna</li> <li>– nacisk społeczny</li> <li>– programy inicjatyw ochronnych i wdrażania rozwiązań ekologicznych</li> <li>– programy rozwojowe</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Bartniczak i Ptak, 2011, s. 40–41; Molak, 2004, s. 787–788).

Stale pogarszający się stan otoczenia przyrodniczego, postępująca utrata bioróżnorodności oraz wzrastająca intensywność i częstotliwość ekstremalnych zjawisk pogodowych to tylko niektóre z wyzwań, z którymi współcześnie mierzyć się musi człowiek. Próba ograniczenia negatywnych zmian w ekosystemach naturalnych i chęć adaptacji do zmian klimatycznych polegają przede wszystkim na doborze odpowiednich narzędzi zarządzania środowiskiem. Stąd celem rozdziału jest zaprezentowanie doktrynalnych założeń opodatkowania ekologicznego, a także wykazanie roli podatków i opłat ekologicznych jako instrumentów polityki ochrony środowiska. Problem badawczy koncentruje się na odpowiedzi na pytanie: czy odpowiednio skonstruowany system podatkowy może stanowić wsparcie dla działań podejmowanych w ramach polityki środowiskowej? Realizacji założonego celu i próby odpowiedzi na pytanie badawcze dokonano za pomocą krytycznej analizy literatury przedmiotu i badania empirycznego, polegającego na ocenie wskaźników obrazujących wielkość ekologicznych obciążeń podatkowych w państwach Unii Europejskiej.

## **1. Podatki i opłaty ekologiczne – geneza, pojęcie i istota**

Środowisko naturalne stanowi podstawę rozwoju życia społecznego i kulturowego. Ze względu na jego charakter działania ochronne i minimalizujące zagrożenia ekologiczne powinny być podejmowane zarówno przez władze publiczne, podmioty gospodarcze, jak i jednostki. Przeciwdziałanie szkodliwym zmianom

w środowisku naturalnym i jego ochrona są jednymi z kluczowych zadań realizowanych przez państwo. Wśród nadrzędnych funkcji państwa wymienia się także zapewnienie bezpieczeństwa ekologicznego obywateli, związanego przede wszystkim ze stworzeniem odpowiednich warunków, umożliwiających rozwój społeczeństwa przy jednoczesnym uwzględnianiu kwestii środowiskowych (Korzeniowski, 2012, s. 53). Zdecydowana większość celów środowiskowych może być skutecznie osiągnąta za pomocą systemu podatków i opłat ekologicznych<sup>2</sup>, dlatego coraz częściej narzędzia te są uwzględniane w polityce rozwojowej, strategiach krajowych czy programach ochrony środowiska poszczególnych państw.

Koncepcja wykorzystania instrumentów podatkowych w ochronie środowiska przyrodniczego była już postulowana i wdrażana z początkiem XX w. Podstawy teoretyczne i metodyczne podatków ekologicznych zostały po raz pierwszy sformułowane przez brytyjskiego ekonomistę Arthura Cecila Pigou. W pracy *Ekonomika dobrobytu* w sposób prekursorski dokonał oceny degradacji ekologicznej, wynikającej z oddziaływania czynników zewnętrznych (Pigou, 2009). Tym samym zaproponował stosowanie podatków wobec sprawców szkód środowiskowych w myśl zasady „zanieczyszczający płaci” (Głuchowski, 2002, s. 18). Punktem wyjścia do rozważań nad rolą polityki fiskalnej w ochronie środowiska były obserwowane w ciągu lat nierekompensowane straty w lasach, powstałe w wyniku pożarów wywoływanych przez iskry przejeżdżających pociągów (Pigou, 2009, s. 134).

Ważnym aspektem związanym z opodatkowaniem ekologicznym jest wyraźne rozróżnienie między społecznymi kosztami działalności gospodarczej a wykazywanymi w rachunku zysków i strat indywidualnymi kosztami przedsiębiorstwa. Pigou zauważył, że koszty społeczne znacznie przewyższają koszty produkcji, a powstająca między tymi wielkościami różnica świadczy o efektach zewnętrznych działalności gospodarczej. Do efektów tych zalicza się przede wszystkim hałas oraz zanieczyszczenie gleby, powietrza i wody. Zgodnie z koncepcją podatku Pigou, efekty zewnętrzne są traktowane jako koszt zastosowania przez przedsiębiorcę czynnika wytwórczego w postaci środowiska. W przeciwieństwie do nakładów pracy i kapitału, koszt ten nie jest wliczany do indywidualnego rachunku przedsiębiorstwa, lecz jest przerzucany na ogół społeczeństwa. Dochodzi tym samym do procesu eksternalizacji, czyli zaangażowania konsumentów w ponoszenie kosztów środowiskowych i jednoczesnego ograniczania możliwości osiągnięcia przez nich dobrobytu (Grądański, 2002, s. 28).

Opodatkowanie ekologiczne według Pigou powinno powodować internalizację kosztów efektów zewnętrznych, prowadząc do przypisania kosztów środowiskowych przedsiębiorcy, który jest bezpośrednio odpowiedzialny za ich powstanie. Kwota podatku powinna w sposób adekwatny odzwierciedlać koszty

<sup>2</sup> Instrumenty te nazywane są także podatkami (opłatami) środowiskowymi, ekopodatkami (ekoopłatami), „zielonymi” podatkami (opłatami) i podatkami (opłatami) powiązanymi ze środowiskiem.

zużycia środowiska przez dany podmiot gospodarczy. Rolą podatku ekologicznego jest korygowanie rozbieżności między indywidualnymi kosztami przedsiębiorstwa a społecznymi kosztami wytworzenia. Pełna internalizacja efektów zewnętrznych zakłada, że obie wielkości zostaną zrównane. Koncepcja podatku Pigou wskazuje również na potrzebę harmonizacji celów przedsiębiorstwa (maksymalizacja zysku) z celami społecznymi (maksymalizacja dobrobytu) (Mazurek-Chwiejczak, 2014, s. 60). Rozważania Pigou nad znaczeniem instrumentów podatkowych w ochronie środowiska stały się podstawą rozbudowy koncepcji ekologicznej reformy podatkowej oraz rozwoju systemu podatków i opłat ekologicznych na świecie.

Jednoznaczne określenie terminologiczne podatków ekologicznych jest bardzo trudne. Brak jednolitej i powszechnie obowiązującej definicji i różne spojrzenia na problem opodatkowania ekologicznego w literaturze przedmiotu sprawiają, że próba wyjaśnienia znaczenia podatków ekologicznych w spójny i zrozumiały sposób często kończy się niepowodzeniem. Aby zrozumieć istotę podatków ekologicznych, można posłużyć się definicjami tworzonymi zarówno przez ekspertów w dziedzinie ekonomii środowiska, jak i instytucje międzynarodowe (tabela 2).

**Tabela 2. Definicje podatków ekologicznych**

Autor / Instytucja	Definicja podatków ekologicznych
Famielec (2000, s. 69)	Podatki ekologiczne to płatności za każdą jednostkę wprowadzonych do środowiska zanieczyszczeń lub za każdą jednostkę zanieczyszczenia środowiska.
Śleszyński (2000, s. 208)	Podatki ekologiczne to obciążenia finansowe powstające w wyniku bezpośredniego zanieczyszczenia środowiska lub w przypadku produktów, których użytkowanie i wytwarzanie przyczyniają się do degradacji środowiska naturalnego.
Głuchowski (2002, s. 21–22)	Podatki ekologiczne to przymusowy ciężar fiskalny, oddziałujący na zachowania podatników poprzez połączenie nakazu rozsądnego korzystania z dóbr środowiska oraz zakazu szkodliwego oddziaływania.
Małecki (2011, s. 80)	Podatki ekologiczne to obciążenia finansowe nakładane przez władze publiczne na gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa w sytuacji zaistnienia zjawiska lub rzeczy, które negatywnie oddziałują na środowisko przyrodnicze. Podatki te trafiają do budżetu państwa bez kontrświadczenia.
Giergiczny i Śleszyński (2003, s. 125)	Podatki ekologiczne obciążają te formy działalności gospodarczej i społecznej, które wywierają negatywny wpływ na środowisko przyrodnicze.
OCDE (2001, s. 16).	Podatek ekologiczny to obowiązkowa i bezzwrotna płatność na rzecz państwa, która nakładana jest na przedmiot opodatkowania znacząco oddziałujący na środowisko przyrodnicze.
Eurostat (2013, s. 9)	Podatek ekologiczny to świadczenie pieniężne, którego podstawą jest jednostka naturalna (lub jej odpowiednik) pewnego zjawiska lub działania, które skutkuje uzasadnionym i dowiedzionym negatywnym wpływem na środowisko naturalne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie publikacji wymienionych w tabeli.

Elementem wspólnym wszystkich definicji podatków ekologicznych jest ich stosunek do zmian zachodzących w środowisku naturalnym. Aby można było uznać podatek za ekologiczny, musi on wiązać się z wystąpieniem niekorzystnego oddziaływania na gospodarkę naturalną i ekosystem. Warto również zaznaczyć, że podatek ekologiczny obejmuje te zjawiska, czynności i przedmioty, co do których istnieje pewność lub zgoda, że mają szkodliwy wpływ na przyrodę.

Kolejnym instrumentem polityki ochrony środowiska są opłaty ekologiczne. Ich główną funkcją jest wywieranie pośredniego wpływu na podmioty, które zanieczyszczają i degradują środowisko naturalne. Wprowadzona i egzekwowana opłata może zostać uznana za skuteczną w sytuacji, gdy zachowania negatywnie wpływające na otoczenie przyrodnicze zostaną ograniczone, a podejmowanie inicjatyw proekologicznych stanie się powszechniejsze. Oprócz oddziaływania na decyzje podmiotów opłaty mogą stanowić ważne źródło finansowania funduszy służących ochronie środowiska (Kastrau, 2011, s. 97). W ten sposób może zwiększyć się liczba realizowanych projektów i przedsięwzięć mających na celu ogólną poprawę stanu ekosystemów naturalnych, zwiększanie świadomości ekologicznej wśród społeczeństwa czy ograniczanie działań wyniszczających środowisko przyrodnicze i nadmiernie wyczerpujących bogactwa naturalne.

Podatki i opłaty są zaliczane do danin publicznych o charakterze pieniężnym. Obie kategorie łączy przymusowy i bezzwrotny charakter, natomiast różnicuje ekwiwalentność. Zrozumienie różnicy konstrukcyjnej między opłatą a podatkiem środowiskowym stanowi istotę opodatkowania ekologicznego. W przypadku opłaty występuje bezpośrednie świadczenie zwrotne ze strony władz publicznych w zamian za nałożone na podmiot obciążenie finansowe, przy podatku zaś takie kontrświadczenie nie występuje. Celem podatku ekologicznego nie jest zapewnienie transferu ze strony władz publicznych, dlatego nie powinno się go identyfikować ze świadczeniem usługi. Według Małeckiego (2011, s. 81), aby odróżnić podatek od opłaty ekologicznej, należy oszacować wartość świadczenia wzajemnego względem zaistniałego obciążenia. Można mówić o podatku ekologicznym w sytuacji, gdy kontrświadczenie jest nieproporcjonalnie małe w stosunku do wysokości powstałego obciążenia. Jeżeli jednak obie wielkości są sobie równe lub ich wartość jest do siebie zbliżona, mamy do czynienia z opłatą ekologiczną. W wielu przypadkach ustalenie tej relacji może być bardzo problematyczne, co wiąże się z płynną granicą określającą faktyczne wystąpienie lub niewystąpienie świadczenia ze strony państwa.

Należy zaznaczyć, że podatki ekologiczne są zdecydowanie praktyczniejszym instrumentem w realizacji celów polityki środowiskowej. W przeciwieństwie do opłat, które oddziałują na zachowania podmiotów jedynie w sposób pośredni, podatki ekologiczne poprzez zniekształcanie sygnałów cenowych bezpośrednio wpływają na zmianę struktury konsumpcji konsumentów. Niekwestionowaną zaletą podatków ekologicznych jest również ich powszechność. Pozwalają one

na masowe obciążenie produktów, które są użytkowane w sposób rozproszony i zdekoncentrowany (Ogonowska, 2016, s. 267). Opłaty ekologiczne natomiast mają ograniczony zasięg stosowania, co wynika z obejmowania przez nie jedynie produkcji skoncentrowanej w większych przedsiębiorstwach. Ponadto podatki o charakterze ekologicznym zapewniają efektywniejszą ochronę środowiska, co ma związek z tworzeniem i wdrażaniem ich na podstawie nowej filozofii ekonomii ekologicznej. Oznacza to, że przedmiotem opodatkowania nie są bezpośrednio wytworzone produkty, lecz negatywne efekty zewnętrzne (Ogonowska, 2016, s. 267).

## 2. Rola i perspektywy opodatkowania ekologicznego

Podstawowym elementem determinującym działania państwa i społeczności jest system prawny. Analizując porządek prawny w obszarze ochrony środowiska, należy zwrócić szczególną uwagę na jego dynamiczny i adaptacyjny charakter. W związku ze stale pojawiającymi się zagrożeniami i wyzwaniem środowiskowymi oraz koniecznością dostosowania się do nowej rzeczywistości obowiązujące dotychczas prawa i zasady zmieniają się. Istotną rolą systemu prawnego jest kształtowanie pożądanych zachowań w społeczeństwie, a więc określanie wzorca odpowiedniego podejścia. W kontekście ochrony środowiska prawo kreuje oczekiwane zachowania i ogranicza postępowanie szkodliwe dla ekosystemów. Mając to na uwadze, należy zaznaczyć, że decyzje władz publicznych znacząco oddziałują na podmioty korzystające ze środowiska naturalnego. Zarządzanie ochroną środowiska staje się coraz ważniejszą częścią polityki państwa, dlatego wszelkie decyzje w tym obszarze powinny symultanicznie uwzględniać aspekty społeczne i gospodarcze. Jednym z elementów składowych systemu prawnego jest prawo podatkowe. Wskazuje się, że odpowiednio zaprojektowany i wdrożony system podatkowy, mający na względzie problemy środowiskowe, może efektywnie przyczyniać się do poprawy stanu otoczenia przyrodniczego i nie pogarszać przy tym sytuacji ekonomicznej podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (Więckowska, 2014, s. 419–420). Głuchowski (2002) trafnie zauważa, że ekologiczny system podatkowy nie powinien ograniczać dobrowolności procesu decyzyjnego jednostek, i podkreśla jednocześnie kluczowe znaczenie interesu społecznego przy konstruowaniu prawa podatkowego (s. 22).

Podatki odgrywają fundamentalną rolę w życiu publicznym i dlatego przypisuje się im określone funkcje. Podobnie do ogólnego systemu prawnego podlegają one ciągłej ewolucji. Zmiany w funkcjach podatków są związane z przemianami systemu podatkowego, bezpośrednio wynikającymi z procesów