

Michał Ptak

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KONTROWERSJE ZWIĄZANE Z DEFINICJĄ I CHARAKTEREM PRAWNYM OPŁAT I PODATKÓW EKOLOGICZNYCH

1. Wstęp

W literaturze można spotkać różne definicje opłat i podatków sprzyjających ochronie środowiska. Instrumenty te są także różnie nazywane. Obok siebie funkcjonują bowiem takie terminy, jak: opłaty (podatki)¹ ekologiczne, opłaty (podatki) środowiskowe, „zielone” opłaty (podatki), ekoopłaty (ekopodatki) czy opłaty (podatki) Pigou. Wydaje się, że w polskiej literaturze najczęściej wykorzystywane jest określenie opłaty (podatki) ekologiczne, choć dość często spotyka się także określenie opłaty (podatki) środowiskowe.

Definicje opłat i podatków ekologicznych akcentują różne elementy, które mogłyby stanowić podstawę wyodrębniania tego typu instrumentów spośród różnego rodzaju świadczeń pieniężnych. Nie wszystkie z tych kryteriów mogą jednak jednoznacznie przesądzać o proekologicznym charakterze danego instrumentu finansowo-prawnego. Przedmiotem sporów może być także określenie rzeczywistego charakteru prawnego świadczeń wykorzystywanych jako instrumenty polityki ochrony środowiska. W niniejszym opracowaniu podstawą rozważań dotyczących istoty i natury prawnej opłat i podatków ekologicznych są poglądy wypracowane w literaturze i orzecznictwie (głównie polskim i niemieckim).

¹ Próba rozróżnienia opłat i podatków ekologicznych zostanie przeprowadzona w dalszej części pracy.

2. Definicje opłat i podatków ekologicznych

Opłaty i podatki ekologiczne traktuje się często jako „ceny” dóbr środowiskowych. Państwo, wprowadzając opłaty i podatki ekologiczne, zmusza podmioty zanieczyszczające do płacenia za prawo do „usług” środowiskowych, które dzięki temu stają się, przynajmniej częściowo, składnikiem prywatnego rachunku kosztów i korzyści [28, s. 7]. Tak uważa B. Fiedor, dla którego opłaty i podatki ekologiczne stanowią „zróżnicowane formy obciążeń finansowych ponoszonych przez podmioty gospodarcze, a zwłaszcza przedsiębiorstwa, za korzystanie z zasobów i walorów (materialnych i niematerialnych) środowiska przyrodniczego”. Autor określa je dalej – na gruncie ekonomicznej teorii środowiska – jako „nierynkowe (stanowione przez państwo czy różne organy władzy publicznej) ceny zasobów i walorów środowiskowych” [12, s. 299]. Podobnie definiuje opłaty i podatki ekologiczne K. Górka, traktujący je jako „swego rodzaju ceny płacone za zanieczyszczanie i degradację zasobów naturalnych i środowiska życia człowieka” [15, s. 97]. Ceny te nie kształtują się spontanicznie na istniejących rynkach, stąd potrzeba interwencji państwa, narzucającego odpowiednie opłaty i podatki [2, s. 229].

Niektórzy autorzy podkreślają znaczenie opłat i podatków jako instrumentów pozwalających realizować cele polityki środowiskowej. Takie podejście można znaleźć np. w pracy Z. Pawlaka, który określa podatki środowiskowe jako „obciążenia finansowe, zmuszające podmioty gospodarujące do uwzględniania w swoich decyzjach założeń ogólnych polityki państwa względem zasobów środowiska” [31, s. 80].

Warto sięgnąć do definicji wskazującej na pewne cechy opłat i podatków, które mogą przesądzać o kwalifikacji danego świadczenia pieniężnego jako opłaty czy podatku ekologicznego. Definicję taką sformułował m.in. A. Paulus, według którego podatkami ekologicznymi są świadczenia spełniające co najmniej jeden z wymienionych niżej warunków:

- „podatki te mają za zadanie stymulację zmian zachowania podatników usiłujących uniknąć podatku w celu uwzględnienia (części) negatywnych zewnętrznych skutków środowiskowych w rachunku decyzyjnym jednostki generującej te skutki;
- podatki te mają za zadanie generowanie przychodów, które mogą być wykorzystywane na ochronę środowiska w stopniu koniecznym do osiągnięcia konkretnego celu środowiskowego lub ekologicznego;
- istnieje powiązanie pomiędzy podstawą opodatkowania a charakterem i wielkością (nie-)pożądanych dla środowiska aspektów, czynników i (lub) działań”².

² A. Paulus, *The Feasibility of Ecological Taxation*, Maklu Uitgevers, Antwerpen-Apeldoorn 1995, s. 49, cyt. za [4, s. 52].

Stosowanie pierwszego z wymienionych w tej definicji kryterium wyodrębniania opłat i podatków ekologicznych może sprawiać pewne problemy praktyczne. Wiele „tradycyjnych” opłat i podatków nakładanych ze względów fiskalnych pełni także w różnym zakresie (niekiedy niezależnie od woli ustawodawcy) pewne funkcje pozafiskalne, wyrażające się np. w zachęcaniu podatników do określonych działań. Rozpoznanie i ocena stymulacyjnego charakteru określonych danin mogą być w niektórych przypadkach dość trudne, poza tym klasyfikacja danin na podstawie kryterium ich bodźcowego oddziaływania czy też funkcji, jaką przypisał im ustawodawca, może odznaczać się pewnym subiektywizmem.

Wykorzystanie środków gromadzonych za pomocą opłaty czy podatku na cele proekologiczne poprzez związanie uzyskiwanych tą drogą wpływów z wydatkami na ochronę środowiska, np. formą pozabudżetowego funduszu celowego, należy uznać za ważny sygnał przemawiający za zaliczeniem danego świadczenia do grupy opłat i podatków ekologicznych. Oczywiście jest jednak, że nie wszystkie podatkowe instrumenty ochrony środowiska muszą posiadać tę cechę – w wielu przypadkach o proekologicznym charakterze takich instrumentów zadecyduje wpływ na odpowiednie zachowania podatników. Poza tym można wskazać przykłady podatków celowych, które przeznaczają się na zadania związane z ochroną środowiska, a które trudno uznać za podatki ekologiczne (np. francuski podatek od nieruchomości przeznaczany w części na gospodarkę odpadami) [18, s. 12].

A. Paulus dostrzega problemy związane z praktycznym stosowaniem swojej definicji. Za podatki ekologiczne w ścisłym tego słowa znaczeniu uznaje nie tyle podatki spełniające przynajmniej jeden z wymienionych w definicji warunków, ile raczej te podatki, które mają „wyraźnie ekologiczną podstawę opodatkowania”³.

Próbę opracowania definicji podatków ekologicznych, umożliwiającej porównywanie podatków ekologicznych w przekroju międzynarodowym, podjęli eksperci z Komisji Europejskiej, OECD oraz Biura Statystycznego Wspólnot Europejskich Eurostat. Autorzy ci uznali, że takie elementy, jak oddziaływanie podatku, motywy nakładania podatku, związanie wpływów podatkowych z wydatkami w dziedzinie ochrony środowiska czy nazwa podatku, nie są wystarczającymi przesłankami do zakwalifikowania danego instrumentu do grupy podatków ekologicznych. Uznali oni, że jedynym obiektywnym i najłatwiejszym do zastosowania w porównaniach międzynarodowych wyróżnikiem podatków ekologicznych jest przedmiot podatku mogący w określony sposób oddziaływać na stan środowiska. Zgodnie z opracowaną przez nich definicją, podatkiem środowiskowym (*environmental tax*) jest taki podatek, w przypadku którego podstawą opodatkowania jest wyrażony w jednostkach fizycznych przedmiot podatku mający udowodniony, zwłaszcza negatywny, wpływ na środowisko [11, s. 9].

³ A. Paulus, *The Feasibility of Ecological Taxation*, Maklu Uitgevers, Antwerpen-Apeldoorn 1995, s. 49, cyt. za [4, s. 52].

Podstawą opodatkowania w podatkach ekologicznych może być, według autorów tej definicji, oszacowana bądź zmierzona ilość substancji wprowadzonej do środowiska (np. liczba kilogramów dwutlenku węgla wyemitowana do powietrza). Definicja Eurostatu dopuszcza także możliwość, by podatki ekologiczne były nakładane na ograniczone zasoby naturalne (np. wodę pitną) bądź też produkty czy urządzenia, które mogą być traktowane przy opodatkowaniu jako substytuty szkodliwych dla środowiska emisji (np. paliwa, samochody osobowe). By uniknąć wątpliwości, jakie produkty czy działania należy uznać za szkodliwe dla środowiska, autorzy jako uzupełnienie definicji podają listę zawierającą możliwe typy i rodzaje przedmiotów opodatkowania w podatkach ekologicznych (zob. [11, s. 10]).

W świetle definicji stosowanej przez Eurostat termin „podatek ekologiczny” może wydawać się nieprecyzyjny. Może on bowiem sugerować, że do kategorii podatków ekologicznych zaliczane są wyłącznie podatki wykorzystywane do osiągnięcia celów z zakresu ochrony środowiska, a nie np. takie, których główną funkcją jest funkcja fiskalna (dostarczanie dochodów publicznych). Z tego względu w niektórych opracowaniach (m.in. w monografiach OECD) zaleca się stosowanie bardziej adekwatnego określenia „podatków powiązanych ze środowiskiem” (*environmentally related taxes*).

3. Opłaty a podatki ekologiczne

Aby wskazać, czym różnią się od siebie opłaty i podatki ekologiczne, należy poddać analizie występujące w literaturze finansowej definicje opłat i podatków publicznych. Definicje te formułowane są zazwyczaj przy użyciu podstawowych cech formalnoprawnych, jakimi charakteryzują się zarówno opłaty, jak i podatki, co pozwala zauważyć pewne różnice, ale także i istotne podobieństwa między tymi dwoma typami danin publicznych.

Autorzy zajmujący się zagadnieniami podatkowymi określają zwykle podatki jako pieniężne, bezzwrotne, nieodpłatne, ogólne świadczenia nakładane i pobierane przez państwo (i inne związki publicznoprawne) i na podstawie przepisów prawnych, określających wysokość, terminy i inne warunki ich nakładania i pobierania [8, s. 123]. Definicja legalna, zawarta w ustawie *Ordynacja podatkowa* [41, art. 6], przez podatek rozumie z kolei publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz skarbu państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Eksponując publicznoprawny charakter podatków, ustawodawca nakazuje odróżniać podatki od świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

Opłaty publiczne stanowią zbliżoną do podatków kategorię ekonomiczną. Można je określić jako świadczenia pieniężne o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, odpłatnym, jednostronnie ustalane i pobierane przez władze publiczne z

tytułu określonych czynności urzędowych oraz usług jednostek sektora publicznego [30, s. 162].

Z powyższych definicji wynika, że zasadniczą cechą opłat, pozwalającą odróżnić tę kategorię danin publicznych od podatków, jest odpłatność. Ponoszenie opłat przez podmioty znajdujące się poza sektorem publicznym powinno być bowiem związane z pewnym świadczeniem wzajemnym ze strony organów władzy i administracji publicznej lub ze strony jednostek sektora publicznego. Opłata w swej klasycznej postaci odznacza się również pełną ekwiwalentnością, co oznacza, że wartość otrzymanego kontrświadczenia musi odpowiadać wysokości pobranej opłaty.

Opłaty mogą mieć różne formy. Do dwóch podstawowych rodzajów opłat można zaliczyć [30, s. 90]:

- opłaty związane z czynnościami organów władz publicznych;
- opłaty za usługi.

Opłaty związane z czynnościami urzędowymi w różnym (często jednak niewielkim) stopniu pokrywają koszty świadczonych czynności. Do tej grupy można zaliczyć istniejące w niektórych krajach opłaty administracyjne za wydawanie zezwoleń, inne czynności urzędowe związane z dopuszczeniem do obrotu wyrobów uciążliwych dla środowiska [28, s. 74-78].

Opłaty drugiego rodzaju stanowią z reguły częściową odpłatność usług i są najbliższe cenom (odnoszą się one jednak do usług świadczonych bez zastosowania mechanizmu rynkowego). Ich funkcją może być racjonalizacja spożycia usług [8, s. 138]. Do opłat za usługi można zaliczyć na przykład świadczenia za odprowadzanie ścieków siecią kanalizacyjną czy opłaty za zbiórkę odpadów⁴. Te ostatnie opłaty można w tym miejscu przeciwstawić (odpowiednio) podatkom za zrzut ścieków do wód i do ziemi czy podatkom od składowania odpadów. Ponoszenie takich podatków nie wiąże się według niektórych autorów z żadną usługą (polegającą np. na odprowadzeniu czy oczyszczeniu ścieków) ze strony podmiotów gospodarki publicznej [23, s. 17-18; 18, s. 12].

Inne, bardziej rozbudowane podziały opłat ujmują zwykle opłaty za czynności urzędowe, pozostałe dzieląc w różny sposób. Można na przykład spotkać się ze stanowiskiem uznającym istniejące w różnych krajach opłaty związane z ochroną środowiska naturalnego za odrębną kategorię opłat (obok opłat za czynności czy usługi jednostek sektora publicznego) [26, s. 33]. Opłaty te mają wiązać się z prawem do korzystania przez określone podmioty z dóbr natury zasługujących w interesie społecznym na szczególną ochronę czy też z prawem do prowadzenia działal-

⁴ W niektórych krajach opłaty usługowe nie mają charakteru publicznoprawnego (u podstaw ich poboru leży np. umowa o charakterze cywilnoprawnym między odbiorcą usługi a przedsiębiorstwem, dla którego opłata jest przychodem).

ności gospodarczej stwarzającej zagrożenie dla środowiska naturalnego⁵. Zwolennicy koncepcji opłat za korzystanie ze środowiska sprzeciwiają się traktowaniu tego typu opłat jak podatków.

W polskiej literaturze przedmiotu dość często spotyka się stwierdzenie, że polityka ochrony środowiska krajów Europy Zachodniej na szeroką skalę wykorzystuje „podatki ekologiczne (odprowadzane do budżetu, a nie na fundusze celowe)” [17, s. 17]. Podatkowi tym przeciwstawia się występujące w Polsce i innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej świadczenia (tradycyjnie nazywane opłatami) stanowiące przychody ekologicznych funduszy celowych⁶. Takie podejście, dość wygodne do stosowania w porównaniach międzynarodowych, można znaleźć także w opracowaniu OECD [39, s. 31]. Autorzy tej pracy w sposób umowny odróżniają opłaty za usługi i opłaty odprowadzane na fundusze celowe od podatków ekologicznych stanowiących wspólnie z innymi dochodami źródło pokrycia wydatków budżetowych w ogólności.

Ze względu na trudności w określeniu rzeczywistego charakteru prawnego opłat i podatków ekologicznych stosowanych w różnych krajach autorzy niektórych opracowań zauważają konieczność posługiwania się nazewnictwem obowiązującym w danym kraju [14, s. 104]. Nazwa stosowana w przepisach prawa określonego kraju nie przesądza oczywiście o rzeczywistym charakterze świadczenia pieniężnego – zdarza się bowiem, że podobne instrumenty ochrony środowiska stosowane w różnych krajach są odmiennie nazywane.

O wykorzystaniu przez ustawodawcę określonej nazwy może decydować tradycja nazewnicza istniejąca w odniesieniu do niektórych danin publicznych czy też względy techniczno-legislacyjne. Posługiwanie się nieadekwatnymi nazwami (zwłaszcza ustanawianie podatków pod nazwą opłat) może mieć jednak na celu zamaskowanie rzeczywistego charakteru świadczenia. Konieczność uiszczenia opłaty wywołuje bowiem z reguły mniej oporów u podmiotów obowiązanych do jej ponoszenia (opłata może się bowiem w pewnym stopniu kojarzyć z ekwiwalentnością) [20, s. 103].

Innym sposobem psychologicznego ułatwienia w nakładaniu podatków jest powiązanie świadczenia pieniężnego z celem, dla którego jest ono pobierane, a zatem stosowanie podatków celowych. Niektórzy autorzy wskazują przy tym, że przeznaczenie wpływów z podatków na określony cel, będący przedmiotem szczególnego zainteresowania określonych grup podatników może powodować, że dany

⁵ Występujące w Polsce opłaty za korzystanie ze środowiska (związane z wykorzystywaniem elementów środowiska w procesach gospodarczych) zalicza się niekiedy także do grupy opłat gospodarczych, pobieranych za usługi instytucji państwowych i samorządowych o charakterze gospodarczym. Zob. [24, s. 198; 22, s. 170-171].

⁶ Definicja podatku przyjęta w ustawie *Ordynacja podatkowa* w zasadzie wyklucza możliwość uznania za podatek świadczeń na rzecz funduszy celowych. Zob. [21, s. 58; 5, s. 29].

podatek celowy uzyskuje charakter zbliżony do opłaty⁷. Według tego ujęcia istniejące w niektórych krajach celowe podatki drogowe ponoszone przez właścicieli pojazdów należałoby traktować jako ekwiwalent ponoszonych przez państwo kosztów budowy i utrzymania dróg [19, s. 121]. Z takim podejściem nie zgadza się I. Mirek, który (na gruncie niemieckiego prawa podatkowego) stwierdza, że wypełnianie pewnych zadań publicznych, których finansowaniu służą podatki celowe, nie ma charakteru świadczenia wzajemnego władz publicznych na rzecz podatnika. Świadczenia podmiotu publicznego nie da się bowiem w takich przypadkach przyporządkować określonemu zobowiązanemu [27, s. 203-204].

4. Charakter prawny opłat ekologicznych stosowanych w Polsce

Naturę prawną opłat za korzystanie ze środowiska (czy też, jak określano je w stanie prawnym obowiązującym do końca 2001 r. – opłat za gospodarcze korzystanie ze środowiska i wprowadzanie w nim zmian) można rozpatrywać w różny sposób:

- opłaty są jednym z rodzajów opłat jako danin publicznych;
- opłaty są jednym z rodzajów podatków;
- opłaty są szczególnym rodzajem danin publicznych, nie będąc ani podatkami, ani klasycznymi opłatami, lecz nowym rodzajem danin [36, s. 7].

Zwolennikiem tezy o odpłatnym charakterze opłat za korzystanie ze środowiska jest M. Mazurkiewicz. O charakterze tych opłat jako opłat publicznych decyduje według niego „wzajemność świadczeń i korzyści oraz okoliczność, że obowiązku opłatowemu podmiotu obciążonego opłatą ekologiczną towarzyszy skonkretyzowane uprawnienie tego podmiotu do gospodarczego korzystania ze środowiska na warunkach określonych zezwoleniem właściwego organu ochrony środowiska, co jest właśnie przesłanką legalności podmiotu uprawnionego” [26, s. 102]. Podobnie traktuje opłaty ekologiczne M. Stoczkiewicz, dla którego wskazówką interpretacyjną jest sam zapis w ustawie *Prawo ochrony środowiska* [40]. Zgodnie z przepisami tej ustawy wartością, za którą ponosi się opłaty, jest korzystanie ze środowiska, a więc to środowisko ma być tym dobrem publicznym, którego naruszanie wiąże się z obowiązkiem ponoszenia opłat. Państwo zezwala na korzystanie ze środowiska, przez co w opłatach tych występuje pewna (dość szeroko rozumiana) odpłatność [38, s. 155-158].

Niektórzy autorzy twierdzą, że opłaty za korzystanie ze środowiska (bądź też niektóre z tych opłat) są, wbrew swojej nazwie, podatkami. Pogląd ten zaprezentowany został w literaturze przez J. Małeckiego, który nazywał opłaty służące ochronie i racjonalnemu kształtowaniu środowiska podatkami środowiskowymi [25, s. 18 i 24]. Podobne stanowisko można znaleźć w pracy B. Brzezińskiego,

⁷ T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 25, cyt. za [13, s. 189].

W. Matuszewskiego, W. Morawskiego oraz A. Olesińskiej, którzy twierdzą, że opłaty ekologiczne, będące istotnym źródłem dochodów funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, „choć nie są tak formalnie nazwane, w istocie stanowią podatek” [6, s. 117]. Podatkowego charakteru dopatruje się w literaturze przede wszystkim w takich opłatach, jak: opłaty produktowe, uiszczane przypadkiem wprowadzania na rynek określonych produktów i opakowań, opłaty eksploatacyjne za wydobywane kopaliny oraz należności i opłaty za wyłączenie gruntów rolnych lub leśnych z produkcji [14, s. 80; 3, s. 121; 25, s. 35].

Zwolennicy tezy o podatkowym charakterze opłat za korzystanie ze środowiska zakładają, że w konstrukcji tych opłat nie występuje żadna odpłatność [9, s. 236]. Takie stanowisko reprezentuje K. Gruszecki, który zauważa, że świadczenie wzajemne, które miałoby towarzyszyć opłatom ekologicznym, nie może polegać na zgodzie państwa na odprowadzanie zanieczyszczeń do środowiska, gdyż państwo „tego środowiska nie wytworzyło, a jedynie stara się nim racjonalnie gospodarować” [16, s. 4]. W literaturze odrzuca się także tezę, by za świadczenie wzajemne można było uznać możliwość uzyskania pomocy finansowej na inwestycje proekologiczne z funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Z pomocy tej mogą bowiem korzystać podmioty nieuiszczające opłat. Poza tym wnoszenie nawet bardzo wysokich opłat nie upoważnia w żaden szczególny sposób do uzyskania tej pomocy [7, s. 93].

Charakter prawny opłat ekologicznych był przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który w orzeczeniu z dnia 17 grudnia 1991 r. stwierdził, że nie wskazuje na to, aby opłaty te stanowiły ekwiwalent za nakłady poniesione na przywrócenie jakości środowiska, pogorszonego wskutek gospodarczego jego wykorzystywania bądź przez dokonanie w nim zmian, albo też ekwiwalent za odniesione z tego tytułu korzyści przez podmioty obowiązane do ponoszenia tych opłat [29]. Opierając się na powyższych uwagach, można dojść do wniosku, że trybunał nie dostrzegł w konstrukcji opłat ekologicznych elementu jakiegokolwiek odpłatności. Nie można także traktować tych opłat jako ewentualnego odszkodowania podmiotu, który korzystał ze środowiska [7, s. 93-94].

Według J. Sommera, niektóre opłaty za korzystanie ze środowiska można traktować jako specyficzne daniny publiczne różniące się zarówno od podatków, jak i od klasycznych opłat. Autor powołuje się na doktrynę niemiecką, w której np. opłatę za ścieki traktuje się jako tzw. daninę szczególną (niem. *Sonderabgabe*), aby podkreślić jej nieprzystosowalność do dotychczasowych konstrukcji prawa finansowego [37, s. 109].

Warto dodać, że niektóre opłaty służące ochronie środowiska w Polsce mają charakter cywilnoprawny zbliżony do cen. Chodzi tu np. o opłaty za wstęp do parku narodowego, które są podobne do opłat za wstęp do muzeum (park narodowy jest tu swego rodzaju muzeum w wolnej przyrodzie) [33, s. 36]. Opłaty można traktować jako ekwiwalent za wstęp na teren pozostający pod zarządem innego

podmiotu. Cywilnoprawny charakter miałyby też mieć opłaty za usuwanie odpadów komunalnych, opłaty za wodę i opłaty za wprowadzanie ścieków do kanalizacji [32, s. 16; 10, s. 28-40].

5. Charakter prawny danin publicznych służących ochronie środowiska w Niemczech⁸

Instrumenty finansowo-prawne służące ochronie środowiska w Niemczech mają zróżnicowany charakter prawny. Są to przede wszystkim podatki, opłaty oraz daniny szczególne. Warto zwrócić uwagę na definicje tych pojęć w niemieckim prawie i doktrynie. Pomimo iż definicje te są obecnie dość dobrze ukształtowane, zakwalifikowanie świadczeń uiszczanych przez podmioty zanieczyszczające środowisko do określonej kategorii danin w dalszym ciągu stwarza pewne problemy.

Podatki (niem. *Steuern*) w niemieckiej ordynacji podatkowej definiuje się jako „świadczenia pieniężne, niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie, nakładane przez wspólnotę publicznoprawną w celu osiągnięcia wpływów na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia; osiąganie wpływów może stanowić przy tym cel uboczny” (zob. [1, s. 58]). Do obowiązujących w Niemczech podatków ekologicznych można zaliczyć m.in. podatek od pojazdów mechanicznych, podatek od olejów mineralnych oraz podatek od energii elektrycznej. Dwa ostatnie podatki są kluczowym elementem wieloetapowej reformy podatkowej o orientacji proekologicznej przeprowadzanej w ostatnich latach w Niemczech.

W ustawodawstwie niemieckim nie ma jednej definicji opłaty (niem. *Gebühr*), można jednak przyjąć, że jest ona odpłatnością za świadczenie pożądane przez podmiot prywatny i oferowane przez stronę publiczną⁹. Opłaty ekologiczne stosowane są m.in. w gospodarce odpadami.

Za podstawowe rodzaje opłat w nauce niemieckiej uważa się opłaty administracyjne oraz opłaty za korzystanie z urządzeń i obiektów publicznych. W ostatnich latach w literaturze podejmuje się próby poszerzenia pojęcia opłaty na instrumenty związane z ochroną środowiska. Wyrazem takich dążeń jest sformułowana w latach 70. koncepcja opłat za udzielenie prawa, uznawanych niekiedy za trzeci typ opłat publicznych. Do tej grupy część doktryny zalicza daninę za udzielenie pozwolenia na poszukiwanie bogactw naturalnych. Uzasadnia się to faktem, iż opłaty za udzielenie zezwolenia na eksploatację kopalni nie można traktować jedynie jako opłaty administracyjnej – wysokość opłaty uzależniona jest bowiem od rozmiarów podejmowanej działalności wydobywczej. Analizowana opłata nie jest

⁸ Opracowano na podstawie: [27, s. 134 i nast.].

⁹ W. Gerloff, *Die Gebühren*, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft*, red. W. Gerloff, F. Neumark, Tübingen 1956, s. 207, cyt. za [27, s. 223].

także opłatą za usługę, gdyż eksploatacji kopalin nie można traktować jako formy korzystania z dóbr dostarczanych przez państwowy aparat produkcyjny czy usługowy. Należy jednak w tym miejscu zaznaczyć, że wielu autorów sceptycznie odnosi się do koncepcji opłat za udzielenie prawa, wskazując na znaczne podobieństwo takich opłat do podatków.

Na gruncie koncepcji opłat za udzielenie prawa szukano uzasadnienia dla daniny za czerpanie wód powierzchniowych i gruntowych wprowadzonej w Badenii-Wirtembergii. Wskazywano, że danina ta, określana jako „pfennig wodny”, nie miała charakteru czystej opłaty, ponieważ nie towarzyszyło jej świadczenie wzajemne pochodzące z majątku państwa czy też powodujące powstawanie kosztów pokrywanych przez państwo. Kwestię tę rozważał Federalny Sąd Konstytucyjny, który w 1995 r. uznał, że daninie za czerpanie wody można przyporządkować pewne świadczenie państwa polegające na „otwarciu możliwości czerpania wody”. Osoba korzystająca z danego dobra (wody) uzyskuje bowiem określoną korzyść w stosunku do tych osób, które nie korzystają z tego dobra w ogóle bądź też korzystają w mniejszym stopniu. Orzeczenie sądu nawiązywało do koncepcji opłat za korzystanie ze środowiska, uznającej, że świadczeniem państwa przysługującym za wniesioną opłatę jest tolerowanie wykorzystywania naturalnych dóbr publicznych.

W nauce niemieckiej do danin publicznych zalicza się także daniny szczególne. Daniny szczególne (można także spotkać określenie „opłaty szczególnego rodzaju” [34, s. 232]) obciążają nie ogół podatników, ale tylko określoną grupę podmiotów powiązanych wspólnymi interesami. Cele realizowane z pozyskiwanych w ten sposób środków służą owej wspólnotocie interesów płatników. Przykładem danin szczególnych są opłaty za ścieki funkcjonujące w Niemczech od 1981 r. Wpływy z tych opłat, stanowiące dochody budżetów określonych krajów związkowych, muszą być przeznaczane na finansowanie przedsięwzięć utrzymujących i poprawiających jakość zasobów wód.

6. Podsumowanie

Zdefiniowanie podatków ekologicznych przez Eurostat ma duże znaczenie praktyczne, pozwala bowiem na przeprowadzanie badań porównawczych pomiędzy różnymi krajami. Przedmiot podatku oddziałujący na stan środowiska wydaje się dość obiektywnym i stosunkowo prostym do stosowania wyróżnikiem opłat i podatków ekologicznych. Być może należałoby jednak podjąć – co zresztą sygnalizuje się już w literaturze – próby oparcia definicji podatków ekologicznych na rzeczywistych skutkach środowiskowych uzyskanych w wyniku ich stosowania [35, s. 19-20].

Dokonany w opracowaniu przegląd literatury wskazuje na poważne trudności związane z ujęciem opłat i podatków obciążających podmioty odpowiedzialne za zanieczyszczenie środowiska w stosunkowo sztywne ramy tradycyjnych pojęć opłat i podatków. Kwestią sporną wydaje się przede wszystkim uznanie możliwości korzy-

stania ze środowiska (jego pojemności asymilacyjnej) za świadczenie wzajemne, które miałyby towarzyszyć wnoszonym opłatom ekologicznym.

Literatura

- [1] Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2004.
- [2] Barde J-B., *Polityka ochrony środowiska i jej instrumenty*, [w:] *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych*, red. H. Folmer, L. Gabel, H. Opschoor, Wyd. Krupski i S-ka, Warszawa 1996.
- [3] Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- [4] Borys G., *Dyskusja na temat pojęcia i istoty podatków ekologicznych*, [w:] *Gospodarka a środowisko nr 5*, red. T. Borys, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1115, AE, Wrocław 2006.
- [5] Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Organizatora, Toruń 2002.
- [6] Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Dom Organizatora, Toruń 2003.
- [7] Brzeziński B., Morawski W., *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999 nr 3-4.
- [8] Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2005.
- [9] Draniewicz B., *Gospodarowanie odpadami i opakowaniami – opłaty. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- [10] Dudzik S., Charakter prawny opłat za wodę i odprowadzanie ścieków, „Samorząd Terytorialny” 1997 nr 10.
- [11] *Environmental Taxes – A Statistical Guide*, European Communities, Luxembourg 2001.
- [12] Fiedor B., *Opłaty ekologiczne*, [w:] *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, red. B. Fiedor, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- [13] Gliniecka J., *Funkcje opłat w polskim systemie budżetowym*, „Studia Prawnicze” 1987, z. 2.
- [14] Głuchowski J., *Podatki ekologiczne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- [15] Górka K., *Analiza porównawcza opłat i podatków ekologicznych w Polsce i w krajach gospodarki rynkowej*, [w:] *Ekonomia ochrony środowiska naturalnego*, red. K. Górka, Biblioteka „Ekonomia i Środowisko” nr 14, Kraków 1993.
- [16] Gruszecki K., *Opłaty za korzystanie ze środowiska w prawie ochrony środowiska*, „Glosa” 2003 nr 7.
- [17] Hołuj D., Hołuj A., *Funkcjonowanie powiatowych i gminnych funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej*, „Problemy Ekologii” 2004 nr 1.
- [18] Jarass L., Obermair G., *Manual: Statistics on Environmental Taxes*, European Commission, Wiesbaden 1996.
- [19] Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985.
- [20] Komar A., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1994.
- [21] Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- [22] Krawczyk A., *Opłata*, [w:] J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, PWE, Warszawa 1998.
- [23] Määttä K., *Environmental Taxes. An Introductory Analysis*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham 2006.
- [24] Małecki J., *Opłaty gospodarcze*, [w:] *Leksykon finansów*, red. J. Głuchowski, PWE, Warszawa 2001.
- [25] Małecki J., *Prawno-finansowe instrumenty ochrony i kształtowania środowiska*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 1982.

- [26] Mazurkiewicz M., *Oplaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska w Polsce – struktura prawna i funkcje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1986.
- [27] Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999.
- [28] Opschoor J.B., Vos H.B., *Instrumenty ekonomiczne dla ochrony środowiska*, OECD, MOŚNiL, Warszawa 1990.
- [29] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1991 r. (U. 2/91), OTK 1991, poz. 10.
- [30] Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002.
- [31] Pawlak Z., *Ochrona środowiska dla ekonomistów*, Inter-Inform, Poznań 2002.
- [32] Radecki W., *Koncepcja opłat i kar pieniężnych w ochronie środowiska w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Ochrona Środowiska. Prawo i Polityka” 1999 nr 3.
- [33] Radecki W., *Przekazywanie ratownikom środków z opłat pobieranych w parkach narodowych*, „Aura” 2005 nr 1.
- [34] Rotko J., *Instrumenty administracyjnoprawnej ochrony środowiska w RFN – ze szczególnym uwzględnieniem ochrony wód*, Towarzystwo Naukowe Prawa Ochrony Środowiska, Wrocław 1998.
- [35] Soares C., *An ‘Environmentally Related Tax’ Is Not Necessarily an ‘Environmental Tax’*, „The Journal of European Affairs” 2003 vol. 1.
- [36] Sommer J. (red.), *Oplaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, Towarzystwo Naukowe Prawa Ochrony Środowiska, Wrocław 1993.
- [37] Sommer J., *Glosa do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1991 r.*, U. 2/91, „Państwo i Prawo” 1992 z. 9.
- [38] Stoczkiewicz M., *Oplata produktowa*, [w:] *Przepisy o opakowaniach oraz o opłacie produktowej i depozytowej*, Komentarz, red. J. Jendrośka, M. Bar, Centrum Prawa Ekologicznego, Warszawa 2002.
- [39] *The St. Petersburg Guidelines on Environmental Funds in the Transition to a Market Economy*, OECD, Paris 1995.
- [40] Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. *Prawo ochrony środowiska* (tekst jednolity: DzU 2006 nr 129, poz. 902 z późn. zm.).
- [41] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (tekst jednolity: DzU 2005 nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

CONTROVERSIES OVER THE DEFINITIONS AND LEGAL CHARACTER OF ENVIRONMENTAL CHARGES AND TAXES

Summary

The paper presents some definitions of environmental charges and taxes. According to one definition a tax falls into the environmental category if the “tax base is a physical unit (or a proxy for it) of something that has a proven specific negative impact on the environment”. This definition has been agreed by international experts and adopted by the Statistical Office of the European Communities (Eurostat) and Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). It allows to compare the trends in the taxation of environmental resources in different countries. The article also presents differences between charges (or fees) and taxes both in the legal sense and in respect of their use as environmental policy instruments.