

Szymon Jan Lipiński\* 

## PODATKI REALIZUJĄCE ZASADĘ „ZANIECZYSZCZAJĄCY PŁACI”

**Streszczenie:** Celem artykułu jest próba oceny wpływu zasady „zanieczyszczający płaci” na treść normatywną i stosowanie przepisów kształtujących wybrane podatki w Polsce. Autor przeprowadza dogmatycznoprawną analizę aktów prawa krajowego i unijnego oraz orzecznictwa TSUE, koncentrując się na kryteriach identyfikujących podatki o charakterze środowiskowym i na wybranych podatkach krajowych. Wyniki analizy pokazują, że PPP funkcjonuje głównie jako dyrektywa celowościowa dla ustawodawcy i rzadko znajduje bezpośrednie zastosowanie w prawie podatkowym. Także brak jednoznacznej definicji „podatku środowiskowego” komplikuje wykorzystanie zasady „zanieczyszczający płaci” w toku wykładni prawa podatkowego. Problem ten mogą rozwiązać wnioski przedstawione w orzeczeniu TSUE w sprawie *Endesa Generacion*, które było przedmiotem analizy. W praktyce kluczowymi instrumentami realizacji PPP pozostają standardy ochrony środowiska i opłaty za korzystanie ze środowiska. Podatki mogą odgrywać rolę uzupełniającego instrumentu ochrony środowiska, choć ich znaczenie rośnie wobec planowanej reformy opodatkowania nośników energii.

**Słowa kluczowe:** podatki, prawo ochrony środowiska, prawo podatkowe, „zanieczyszczający płaci”, PPP, zielone podatki

\* Doradca podatkowy, uczestnik prawniczego seminarium doktorskiego w Akademii Leona Koźmińskiego, e-mail: [1134-psd@kozminski.edu.pl](mailto:1134-psd@kozminski.edu.pl), <https://orcid.org/0009-0002-4483-9302>



Received: 29.11.2025. Revised: 30.12.2025. Accepted: 18.01.2026.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

**Funding information:** Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** S.J.L. 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** The Author used ChatGPT by OpenAI to translate the abstract. The Author then carried out a thorough and critical review of the text, with particular attention to the possibility of generating false, incomplete, or biased information, the occurrence of plagiarism, or the absence/incorrect attribution of authorship, and edited it accordingly.

## TAXES IMPLEMENTING THE 'POLLUTER PAYS' PRINCIPLE

**Abstract:** The aim of this article is to assess the impact of the 'polluter pays' principle (PPP) on the normative contents and application of regulations shaping selected taxes in Poland. The author conducts a dogmatic legal analysis of national and EU legislation as well as the CJEU case law, focusing on the criteria for identifying environmental taxes and selected national taxes. The results of the analysis show that the PPP functions mainly as a policy guideline for legislators and is rarely directly applied in tax law. The lack of a clear definition of 'environmental tax' also complicates the application of the 'polluter pays' principle in the interpretation of tax law. This problem may be solved by the conclusions presented in the CJEU ruling in the *Endesa Generacion* case, which was the subject of the analysis. In practice, environmental protection standards and environmental charges remain the key instruments for implementing the PPP. Taxes can play a complementary role in environmental protection, although their importance is growing in view of the planned reform of energy taxation.

**Keywords:** taxes, polluter-pays-principle, green taxes, tax law, case *Endesa Generación*, excise duty

## 1. WSTĘP

Spornym w teorii prawa pozostaje, czy źródłami zasad prawnych mogą być wyłącznie akty prawotwórcze czy także pozaprawne źródła poznania<sup>1</sup>. Jak zauważa L. Leszczyński, „zasady prawa mogą bowiem być wykreowane przez doktrynę i praktykę sądową na gruncie tradycji kulturowej danego porządku prawnego (rozumianego szerzej niż porządek danego państwa) i określać jego aksjologię, wiążąc ją na przykład z tzw. zachodnią kulturą prawną czy – wężiej – z kontynentalną (europejską) kulturą prawa stanowionego”<sup>2</sup>. Tego rodzaju źródła zasad prawnych wskazywane są w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE/Trybunał) najczęściej poprzez odwołanie się do „ducha traktatów”<sup>3</sup> i „wartości wspólnych Państwom Członkowskim”<sup>4</sup>. Pomimo istniejących sporów, co do źródeł zasad prawa w literaturze, nie ma wątpliwości, że zasady prawa mają szczególne znaczenie w toku prowadzenia wykładni, wymagając uwzględnienia treści zasady na każdym jej etapie.

Celem niniejszego opracowania jest próba przedstawienia wpływu zasady „zanieczyszczający płaci” na praktykę stosowania przepisów

<sup>1</sup> R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London 2013, s. 59.

<sup>2</sup> L. Leszczyński, *Kryteria pozaprawne w sądowej wykładni prawa*, Warszawa 2022, LEX/el.

<sup>3</sup> J. Helios, W. Jedlecka, *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018, s. 180.

<sup>4</sup> Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 1979 r. w sprawie Liselotte Hauer v. Land Rheinland Pfalz, ECLI:EU:C:1979:290.

kształtujących wybrane podatki w Polsce. W artykule poddano weryfikacji tezę o braku istotnego wpływu zasady „zanieczyszczający płaci” na praktykę stosowania prawa podatkowego w zakresie wybranych podatków, które mogą spełniać cechy danin „środowiskowych”. Omawiana zasada przyjmuje przede wszystkim postać dyrektywy celowościowej dla ustawodawcy podatkowego i nie znajduje pełnego odzwierciedlenia w orzecznictwie w sprawach podatkowych. Brak jednocześnie jednoznacznej definicji pojęcia podatku środowiskowego. Niezbędnym okazało się zatem ustalenie tego pojęcia. W tym celu zastosowano metodę dogmatycznoprawną i dokonano wykładni zasady „zanieczyszczający płaci” w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej z wykorzystaniem analizy materiału normatywnego, literatury i orzecznictwa. Analizie poddano dorobek orzeczniczy Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie wykładni pojęcia „podatku o szczególnym celu” oraz dokonano analizy materiału normatywnego wybranych podatków w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej, ze względu na kryteria identyfikujące podatki środowiskowe przedstawione przez TSUE. Opracowanie zakończono podsumowaniem obrazującym obserwacje wynikające z przeprowadzonej analizy.

## 2. ZASADA „ZANIECZYSZCZAJĄCY PŁAĆI”

Jedną z podstawowych zasad prawa środowiska jest zasada „zanieczyszczający płaci” (*polluter pays principle*, PPP). Wspomniana zasada, podobnie jak pozostałe zasady prawa ochrony środowiska<sup>5</sup>, wywodzi się z nauk ekonomicznych. Z zasadą PPP wiąże się zjawisko kosztów zewnętrznych i ich internalizacji. W mikroekonomii rachunek kosztów obejmuje jedynie nakłady ponoszone przez producenta na wytworzenie dóbr. Takie rozumowanie nie uwzględnia zewnętrznych kosztów społecznych (*externalities*), które pochodzą od producentów, ale w warunkach rynkowych producenci nie ponoszą ich ciężaru. Zasada PPP ma na celu uwzględnienie przez producenta w rachunku ekonomicznym kosztów zewnętrznych poprzez korektę niedoskonałości rynkowych.

Po raz pierwszy o zasadzie „zanieczyszczający płaci” w materiałach legislacyjnych wspomniano w 1972 r. w Rekomendacjach Rady Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczących

<sup>5</sup> M. Stoczkiewicz, *Prawo ochrony klimatu w kontekście praw człowieka*, Warszawa 2021, s. 95 i nast.

międzynarodowych aspektów polityki środowiskowej<sup>6</sup>. W rekomendacjach tych OECD wskazało, że zanieczyszczający „powinni ponosić koszty przeprowadzenia działań, o których zdecydowały władze publiczne w celu zapewnienia, że środowisko jest w akceptowalnym stanie. Innymi słowy, koszty tych działań powinny być odzwierciedlone w kosztach towarów i usług, które powodują zanieczyszczenie w produkcji i/lub konsumpcji. Takim środkiem nie powinny towarzyszyć subsydia, które powodowałyby znaczące zakłócenia w handlu międzynarodowym i inwestycjach”<sup>7</sup>. Normatywny zakres rekomendacji ograniczał się właściwie do zaleceń, zgodnie z którymi państwa OECD nie powinny subsydiować zanieczyszczających.

Omawianą zasadę wyrażono *expressis verbis* w art. 7 ustawy z 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska<sup>8</sup>. Zgodnie z tym artykułem podmiot, który powoduje zanieczyszczenie środowiska, ponosi koszty usunięcia skutków tego zanieczyszczenia, a podmiot, który może spowodować zanieczyszczenie środowiska, ponosi koszty zapobiegania temu zanieczyszczeniu<sup>9</sup>. W ujęciu podmiotowym należy przyjąć, że analizowany przepis dotyczy wszystkich podmiotów, które powodują lub mogą spowodować zanieczyszczenia, bez względu na ich osobowość prawną czy narodowość. Zanieczyszczeniem zaś jest emisja, która może być szkodliwa dla zdrowia ludzi lub stanu środowiska, może powodować szkodę w dobrach materialnych, może pogarszać walory estetyczne środowiska lub może kolidować z innymi, uzasadnionymi sposobami korzystania ze środowiska<sup>10</sup>. Według niektórych teorii nie każda emisja, która może być szkodliwa dla zdrowia ludzi lub stanu środowiska, powinna być uznawana za zanieczyszczenie w rozumieniu prawa środowiska, ale zanieczyszczenie ma powstawać

<sup>6</sup> OECD, *Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, OECD/LEGAL/0102, Paryż 1972.

<sup>7</sup> „The polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment”; OECD, *Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/4/4.en.pdf> (dostęp: 20.06.2024).

<sup>8</sup> Dz.U. z 2025 r., poz. 647 ze zm., dalej: p.o.ś.

<sup>9</sup> Art. 7 ust. 1 i 2 p.o.ś.

<sup>10</sup> Art. 3 pkt 49 p.o.ś.

jedynie wówczas, gdy emisje przekraczają standardy środowiskowe<sup>11</sup>. Tak wąskie rozumienie pojęcia zanieczyszczeń wydaje się sprzeczne z celem zasady PPP, czyli internalizacją kosztów zewnętrznych.

Zasada „zanieczyszczający płaci” występuje w dwóch modelach. W pierwszym modelu zasada PPP dotyczy kosztów działań prewencyjnych i redukcji zanieczyszczenia<sup>12</sup>. W tym ujęciu D. Pyć zauważa, że „zasada PPP polega na tym, że za szkody ekologiczne odpowiada sprawca zanieczyszczenia. Nie oznacza to jednak, że sprawca ten ponosi wszystkie związane z zanieczyszczeniem konsekwencje. Sprawca zanieczyszczenia jest zobowiązany do tego, by wziąć pod uwagę koszty, na jakie naraża daną społeczność w związku z powodowanymi przez niego szkodami ekologicznymi”<sup>13</sup>. Również według B. Draniewicza i J. Rotko węższe rozumienie zasady PPP legło u podstaw jej sformułowania w art. 7 p.o.ś.<sup>14</sup> Drugi model omawianej zasady uwzględnia wszystkie koszty zewnętrzne, które za jej pośrednictwem mają zostać zinternalizowane. Jak zauważa B. Draniewicz, „Zgodnie z szerszym zapatrywaniem sprawca powinien ponieść odpowiedzialność finansową za każdą szkodę spowodowaną przez niego niezależnie od tego, czy jest ona następstwem działalności niezgodnej z prawem, czy też nawet działalności w pełni legalnej. Przejawem realizacji zasady »zanieczyszczający płaci« w tej szerszej postaci są opłaty za korzystanie ze środowiska (...)”<sup>15</sup>. Trzeba zgodzić się z przytoczonym wyżej poglądem. Gdyby bowiem uznać, że analizowana zasada ma zastosowanie wyłącznie w przypadkach, w których zastosowanie znajduje odpowiedzialność prawna w ochronie środowiska, a zatem w ramach węższego rozumienia PPP, jej prakseologia zostałaby istotnie ograniczona. Można zauważyć, że daniny za korzystanie ze środowiska stają się należne niezależnie od przyjętych standardów i norm ochrony środowiska. Taki kształt opodatkowania emisji zanieczyszczeń przemawia za argumentem, że w prawie ochrony środowiska zastosowanie znajduje szerokie rozumienie zasady „zanieczyszczający płaci”.

<sup>11</sup> L. Krämer, *The Polluter-Pays Principle in EC Law*, [w:] *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, ed. N. de Sadeleer, New York 2020, s. 47.

<sup>12</sup> P. Korzeniowski, *Zasady prawne ochrony środowiska*, Łódź 2010, s. 430.

<sup>13</sup> D. Pyć, *Zasady prawne ochrony środowiska*, [w:] *Ochrona środowiska*, red. Z. Brodecki, Warszawa 2005, s. 142.

<sup>14</sup> J. Rotko, *Instrumenty prawne ochrony przyrody*, [w:] *Teoretyczne podstawy prawa ochrony przyrody*, red. W. Radecki, Wrocław 2006, s. 205.

<sup>15</sup> B. Draniewicz, *Oplata produktowa*, Warszawa 2009, Legalis/el.

Należy zauważyć, że rozważania na gruncie ustawy Prawo ochrony środowiska nie muszą znajdować odzworowania w prawie Unii Europejskiej. Pojęcia prawa unijnego mają bowiem autonomiczne znaczenie i należy je wyklądać zgodnie z porządkiem normatywnym Unii<sup>16</sup>. W realiach prawa UE zasada „zanieczyszczający płaci” została sformułowana w Zaleceniach Rady z dnia 3 marca 1975 r. w sprawie podziału kosztów i działań władz publicznych w zakresie ochrony środowiska<sup>17</sup>, a w 1986 r. omawiana zasada została uwzględniona w art. 130r Traktatu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (EWG), zgodnie z którym działania Wspólnoty w dziedzinie środowiska opierają się między innymi na zasadzie „zanieczyszczający płaci”. Treść art. 130r Traktatu EWG została właściwie powtórzona w art. 191 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w 1987 r. Pojęcie zanieczyszczającego nie zostało jednak w traktacie zdefiniowane. Zdaniem M. Pchałka zanieczyszczającym w rozumieniu traktatu jest sprawca zanieczyszczenia, ale samo pojęcie zanieczyszczenia również nie zostało zdefiniowane w pierwotnym prawie UE<sup>18</sup>. W różnych wersjach językowych strony traktatu posługują się niezupełnie jednoznacznymi pojęciami. W wersji angielskiej mowa bowiem o zasadzie, zgodnie z którą zanieczyszczający powinien płacić (the polluter should pay), natomiast w wersji niemieckiej o zasadzie przyczynowości (*Verursacherprinzip*). Nie ma jednak wątpliwości, że celem stron traktatu było powierzenie Unii zadań w zakresie ochrony środowiska, których realizacja powinna uwzględniać internalizację kosztów zanieczyszczeń.

Trzeba także zauważyć, że unijny prawodawca definiuje analizowaną zasadę w aktach prawa wtórnego, w szczególności w przepisach harmonizujących ochronę środowiska w Unii i przepisach dotyczących pomocy publicznej. Zdaniem P. Korzeniowskiego „mimo powoływania się na omawianą zasadę w wielu tekstach normatywnych prawa UE, istnieje mało jej definicji”<sup>19</sup>. Można jednak odnaleźć definicję zasady PPP w art. 2 pkt 122

<sup>16</sup> Wyrok TSUE z dnia 18 października 2011 r. w sprawie C-34/10, Oliver Brüstle v. Greenpeace EV, ZOTSiS 2011, nr 10A, poz. I-9821, ECLI:EU:C:2011:669, pkt 25.

<sup>17</sup> Zalecenia Rady z dnia 3 marca 1975 r. 75/436/Euratom, EWWiS, EWG z 3 marca 1975 r. w sprawie alokacji kosztów i działań władz publicznych w zakresie ochrony środowiska (Dz. Urz. z 1975 r., L194, s. 94).

<sup>18</sup> M. Pchałek, *Komentarz do art. 7*, [w:] *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, red. M. Górski i in., Warszawa 2019, Legalis/el.

<sup>19</sup> P. Korzeniowski, *op. cit.*, s. 427.

Rozporządzenia General Block Exemption Regulation (GBER)<sup>20</sup>. Zgodnie z tym przepisem zasada „zanieczyszczający płaci” oznacza, że koszty środków mających na celu naprawę skutków zanieczyszczenia powinien ponosić jego sprawca. Zanieczyszczenie oznacza szkodę wyrządzoną, bezpośrednio lub pośrednio, przez zanieczyszczającego w środowisku lub w wyniku stworzenia warunków prowadzących do wyrządzenia takiej szkody względem fizycznego otoczenia lub zasobów naturalnych. Na mocy art. 2 pkt 123b Rozporządzenia GBER zanieczyszczeniami są także bezpośrednie lub pośrednie wprowadzenie – w wyniku działalności człowieka – substancji, wibracji, ciepła, hałasu lub odorów do powietrza, wody lub ziemi, które mogą zagrażać zdrowiu ludzi lub jakości środowiska, spowodować szkody materialne lub obniżenie walorów środowiskowych lub kolizję z innymi uzasadnionymi sposobami korzystania ze środowiska. Zanieczyszczającym jest zaś podmiot, który pośrednio lub bezpośrednio szkodzi środowisku lub stwarza warunki prowadzące do takiej szkody<sup>21</sup>. Co ciekawe, do analizowanej zasady unijny prawodawca odwołuje się wielokrotnie w wtórnym prawie ochrony środowiska UE, ale w aktach tych nie można znaleźć jej definicji. Przykładowo, w art. 9 ust. 1 drugie tiret Ramowej Dyrektywy Wodnej<sup>22</sup> prawodawca nakłada na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia, że odpowiedni jest wkład różnych użytkowników wody w zwrot kosztów usług wodnych opartych na analizie ekonomicznej wykonanej przy uwzględnieniu zasady „zanieczyszczający płaci”. Prawodawca unijny wyraził także *expressis verbis*, że celem Dyrektywy w sprawie odpowiedzialności za szkody w środowisku jest ustalenie ram odpowiedzialności za środowisko w oparciu o zasadę „zanieczyszczający płaci” w celu zapobiegania i zaradzenia szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu<sup>23</sup>. Próżno natomiast szukać odwołania do zasady PPP w dyrektywach harmonizujących opodatkowanie w Unii. Pewne korekty w zakresie zróżnicowania

<sup>20</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.U. UE L z 2014 r., nr 187, str. 1 ze zm.).

<sup>21</sup> Art. 2 pkt 125 Rozporządzenia GBER.

<sup>22</sup> Dyrektywa 2000/60/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2000 r. ustanawiająca ramy wspólnotowego działania w dziedzinie polityki wodnej (Dz.U. UE L z 2000 r., nr 327, str. 1 ze zm.).

<sup>23</sup> Art. 1 Dyrektywy 2004/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odpowiedzialności za środowisko w odniesieniu do zapobiegania i zaradzania szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu (Dz.U. UE L z 2004 r., nr 143, str. 56 ze zm.).

obowiązków podatkowych związanych z opodatkowaniem nośników energii miała wdrożyć Dyrektywa Rady<sup>24</sup> nowelizująca Dyrektywę 2003/96/WE<sup>25</sup>. Projekt został jednak wycofany przez Komisję Europejską w 2015 r.

Podsumowując tę część rozważań, należy zauważyć, że zasada „zanieczyszczający płaci” stanowi podstawę przepisów o ochronie środowiska w Polsce i Unii Europejskiej. Zasada ta niewątpliwie związana jest z zasadą przezorności w ochronie środowiska<sup>26</sup>, a także kompleksowości ochrony środowiska. W konsekwencji, choć nie ma jednoznaczności co do treści normatywnej analizowanej zasady, należy przychylić się do argumentów doktryny wskazujących na szersze rozumienie zasady PPP. Analizowana zasada niewątpliwie wywodzi się z nauk ekonomicznych i dzięki temu może znaleźć zastosowanie w nauce prawa podatkowego poprzez instrumenty prawne, które ją realizują. Można skonstatować, że zasada „zanieczyszczający płaci” jako zasada wspólna porządkowi prawnemu państw członkowskich UE powinna prowadzić do powstania po stronie zanieczyszczającego obowiązku poniesienia środków niezbędnych do usunięcia lub ograniczenia zanieczyszczeń lub ich skutków. W każdym przypadku normatywna treść zasady PPP powinna uwzględniać obowiązek przeniesienia ciężaru kosztów wprowadzonych zanieczyszczeń na podmiot zanieczyszczający. W takim rozumieniu możliwe jest uznanie, że daniny publiczne mogą realizować cele tej zasady i służyć jako jej instrumenty.

### 3. INSTRUMENTY PRAWNE ZASADY „ZANIECZYSZCZAJĄCY PŁACI”

Horyzontalne obowiązywanie zasad prawa powoduje, że są one uwzględniane na każdym etapie wykładni. Zasada PPP odgrywa jedną z kluczowych ról w prawie ochrony środowiska i nadaje kierunek

<sup>24</sup> Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, COM (2011) 169.

<sup>25</sup> Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. UE L z 2003 r., nr 283, str. 51 ze zm.), dalej: Dyrektywa 2003/96/WE.

<sup>26</sup> D. Danecka, W. Radecki, *Zasada „zanieczyszczający płaci” w czeskim prawie środowiska w porównaniu z prawem polskim*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2015, nr 1, s. 206.

interpretacyjny<sup>27</sup> i legislacyjny pozostałym przepisom prawa środowiska. Znaczenie analizowanej zasady znajduje wyraz w instrumentach prawnych ustanowionych dla jej realizacji. Zapewnienie skuteczności obowiązywania zasad prawa, oprócz skutku pośredniego, wymaga także ustanowienia odpowiednich środków prawnych służących ich realizacji. Należy zatem bliżej przyjrzeć się znaczeniu środków i instrumentów prawnych zasady „zanieczyszczający płaci”.

W języku powszechnym przez instrument należy rozumieć środek służący do realizacji czegoś<sup>28</sup>, zaś środek to coś, co ułatwia, umożliwia zrobienie, załatwienie czegoś<sup>29</sup>. Natomiast środek prawny to akt służący do dochodzenia praw<sup>30</sup>. W domenie prawa publicznego za środek (instrument) prawny należy uznać działanie zmierzające do wykonania określonego uprawnienia. Podobnie uważa B. Draniewicz, który instrument prawny ochrony środowiska definiuje jako „wyróżniony nazwowo i strukturalnie element osobno określonej w prawie czynności czy toku czynności, które warunkują lub wywołują sobą skutek prawny, tworzący nową sytuację prawną służącą realizacji ustawowych celów ochrony środowiska. Powinien on spełniać rolę samodzielnią w praktyce administracyjnej oraz mieć charakter materialnoprawny”<sup>31</sup>.

Zalecenia 75/436 wskazują dwa podstawowe instrumenty, którymi mogą posłużyć się państwa członkowskie, implementując zasadę PPP: standardy (normy<sup>32</sup>) i opłaty. Przez standardy należy rozumieć pewne wartości graniczne, do utrzymania których zobowiązane są podmioty bierne stosunku środowiskowoprawnego. Wyróżnia się kilka rodzajów standardów, m.in. standardy jakości środowiska, standardy produktów, standardy stacjonarnych instalacji, standardy projektowania, standardy użytkowania instalacji. Każdy ze standardów wskazuje poziomy zanieczyszczeń lub szkodliwości, które nie mogą być przekroczone w danym środowisku, instalacji czy produkcie. Zgodnie z definicją legalną wynikającą z art. 3 pkt 34 p.o.s. przez

<sup>27</sup> K. Gruszecki, *Glosa do wyroku NSA z 6 lutego 2014 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądowictwa Administracyjnego” 2015, nr 4, s. 133–140, LEX/el.

<sup>28</sup> Słownik języka polskiego, hasło: *instrument*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/instrument.html> (dostęp: 6.08.2024).

<sup>29</sup> Słownik języka polskiego, hasło: *środek*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/srodek;5505878.html> (dostęp: 6.08.2024).

<sup>30</sup> Słownik języka polskiego, hasło: *środek prawny*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/%C5%9Broddek%20prawny.html> (dostęp: 6.08.2024).

<sup>31</sup> B. Draniewicz, *op. cit.*, Legalis/el.

<sup>32</sup> P. Korzeniowski, *op. cit.*, s. 428.

standardy jakości środowiska rozumie się dopuszczalne poziomy substancji lub energii oraz pułap stężenia ekspozycji, które muszą być osiągnięte w określonym czasie przez środowisko jako całość lub jego poszczególne elementy przyrodnicze, zaś standardy emisyjne to dopuszczalne wielkości emisji<sup>33</sup>. Standardami środowiskowymi *sensu largo* są również dopuszczalne poziomy substancji<sup>34</sup>, wartości odniesienia w powietrzu<sup>35</sup>, poziomy dźwięku<sup>36</sup>, wymagane składy i metody wytwarzania produktów<sup>37</sup> czy najlepsze dostępne techniki<sup>38</sup>. Standardy środowiskowe są jednym z podstawowych niefinansowych instrumentów ochrony środowiska, co znajduje odzwierciedlenie w ugruntowanych poglądach doktryny<sup>39</sup>. Zdaniem części badaczy zasada „zanieczyszczający płaci” *sensu stricto* ogranicza się do ustanowienia właściwych standardów, dla których dotrzymania zanieczyszczający musi ponosić wydatki<sup>40</sup>. W analizowanym zakresie do instrumentów władczego oddziaływania można zaliczyć także pozwolenia środowiskowe, w tym pozwolenia emisyjne i pozwolenia wodnoprawne.

W doktrynie zauważa się również, że zasada „zanieczyszczający płaci” jest „rdzeniem przepisów o odpowiedzialności prawnej w ochronie środowiska”<sup>41</sup>. Problematyka odpowiedzialności prawnej w ochronie środowiska jest złożonym zagadnieniem, którego analiza wykracza poza zakres niniejszego opracowania. Poprzestajemy zatem na odesłaniu do literatury przedmiotu i orzecznictwa<sup>42</sup>.

<sup>33</sup> Art. 3 pkt 33 p.o.ś.

<sup>34</sup> Art. 3 pkt 28 p.o.ś.

<sup>35</sup> Art. 222 ust. 2 p.o.ś.

<sup>36</sup> Art. 3 pkt 26a p.o.ś.

<sup>37</sup> Art. 166 i nast. p.o.ś.

<sup>38</sup> Art. 3 pkt 10 p.o.ś.

<sup>39</sup> D. Danecka, W. Radecki, *op. cit.*, s. 207.

<sup>40</sup> J. Pezzey, *Market Mechanisms of Pollution Control: “Polluter-pays”, Economic and Practical Aspects*, [w:] *Sustainable Environmental Management*, ed. R.K. Turner, Boulder 1988, s. 190.

<sup>41</sup> M. Pchałek, *op. cit.*, *Legalis/el.*

<sup>42</sup> Wyrok TSUE z dnia 13 lipca 2017 r. w sprawie C-129/16, *Türkevei Tejtermelő Kft. v. Országos Környezetvédelmi És Természetvédelmi Főfelügyelőség*, ZOTSiS 2017, nr 7, poz. I-547, ECLI:EU:C:2017:136. Opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 22 października 2009 r., C-378/08, *Raffinerie Mediterranee (Erg) Spa i inni v. Ministero Dello Sviluppo Economico i inni*, ZOTSiS 2010, nr 3A, poz. I-1919, ECLI:EU:C:2010:126. M. Kotzur, *Title XX. Environment*, [w:] *European Union treaties: Treaty on European Union, Treaty on the Functioning of the European Union*, ed. R. Geiger et al., München 2015, s. 784. Wyrok TS z dnia 9 marca 2010 r., C-378/08, *Raffinerie*

Dla potrzeb analizowanego zagadnienia istotne znaczenie mają instrumenty ekonomiczne zasady PPP. Zaznaczenia wymaga, że w literaturze dokonuje się typologii instrumentów zasady PPP według różnych kryteriów<sup>43</sup>. Instrumenty ekonomiczne można podzielić na rynkowe i władczego oddziaływania. Do ekonomicznych instrumentów rynkowych należy zaliczyć system handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych<sup>44</sup> oraz świadectwa pochodzenia energii elektrycznej<sup>45</sup>. Ekonomiczne instrumenty władczego oddziaływania są wysoce heterogeniczną kategorią. Autorzy Zaleceń 75/436 posługują się pojęciem „opłat”, które powinny obejmować wszelkie wydatki niezbędne do osiągnięcia celu jakości środowiska, w tym koszty administracyjne bezpośrednio związane z wdrożeniem środków przeciwdziałania zanieczyszczeniom<sup>46</sup>. Instrumenty ekonomiczne władczego oddziaływania stanowią źródło finansowania budżetu wspólnoty publicznoprawnej. W konsekwencji instrumenty te podlegają normom wynikającym z art. 84 i 217 ustawy zasadniczej.

Stosowane w Polsce ekonomiczne instrumenty władczego oddziaływania obejmują w szczególności instrumenty finansowo-prawne ochrony środowiska ustanowione w Tytule V ustawy Prawo ochrony środowiska. Zdaniem K. Gruszeckiego „W praktyce realizacji zasady »zanieczyszczający płaci« służą przede wszystkim instrumenty ekonomiczne, takie jak opłaty za korzystanie ze środowiska czy kary pieniężne za wprowadzanie zanieczyszczeń niezgodnie z warunkami określonymi w pozwoleniu na korzystanie ze środowiska”<sup>47</sup>. Podobnie A. Nowak-Far zauważa, że narzędzia polityki fiskalnej mogą istotnie służyć „do rozwiązywania problemów nie zrównoważonego rozwoju cywilizacyjnego”<sup>48</sup>. Ustawodawca w art. 272 p.o.s. podaje przykładowy katalog środków finansowo-prawnych

---

Mediterranee (Erg) Spa i inni v. Ministero Dello Sviluppo Economico i inni, ZOTSiS 2010, nr 3A, poz. I-1919, ECLI:EU:C:2010:126.

<sup>43</sup> B. Draniewicz, *op. cit.*, Legalis/el.

<sup>44</sup> Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz.U. UE L z 2003 r., nr 275, str. 32 ze zm.).

<sup>45</sup> Art. 44 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2024 r., poz. 1361 ze zm.).

<sup>46</sup> Pkt 5 (b) Zaleceń 74/436.

<sup>47</sup> K. Gruszecki, *Prawo ochrony środowiska: komentarz*, Warszawa 2022, LEX/el.

<sup>48</sup> A. Nowak-Far, *Prawodawstwo Unii Europejskiej dotyczące opłat drogowych stosowanych wobec przedsiębiorstw transportu ciężarowego a nowe trendy polityki fiskalnej*, „Studia Europejskie” 2001, nr 2, s. 63.

ochrony środowiska, zgodnie z którym środki te obejmują opłaty za korzystanie ze środowiska, administracyjne kary pieniężne, zróżnicowane stawki podatków i innych danin publicznych służące celom ochrony środowiska oraz opłatę emisyjną. Należy zaznaczyć niejednorodny charakter opłat za korzystanie ze środowiska. Co prawda ustawodawca definiuje pojęcie opłaty za korzystanie ze środowiska w Tytule V ustawy Prawo ochrony środowiska, jednak ze względu na konieczność wykładni korzystania ze środowiska i odwołania się w jej toku do zasady kompleksowości ochrony środowiska, analizowana danina może być rozumiana dwojako. Po pierwsze, są to opłaty za korzystanie ze środowiska *sensu stricto*, tj. uregulowane w Tytule V Dziale II ustawy Prawo ochrony środowiska. Dla porządku także należy poczynić pewne zastrzeżenia terminologiczne związane z opłatami za korzystanie ze środowiska uregulowanymi w ustawie Prawo ochrony środowiska. Nie ma bowiem w doktrynie zgody, czy opłata za korzystanie ze środowiska *sensu stricto* jest opłatą publiczną<sup>49</sup>, podatkiem<sup>50</sup> czy innego rodzaju daniną<sup>51</sup>. Niniejszy artykuł nie ma na celu przesądzenia o charakterze prawnym tej daniny.

Po drugie, godzi się zauważyć, że środowisko i korzystanie ze środowiska są pojęciami języka prawnego zdefiniowanymi odpowiednio w art. 3 pkt 39 i art. 4 p.o.ś. Przez środowisko należy rozumieć ogół elementów przyrodniczych, w tym także tych przekształconych w wyniku działalności człowieka, a w szczególności powierzchnię ziemi, kopaliny, wody,

<sup>49</sup> A. Barczak, *Opłaty za korzystanie ze środowiska jako źródło finansowania zadań ochronnych jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 82, s. 703. P.K. Skalimowski, *Nieodpłatność w prawie podatkowym*, Białystok 2021, s. 62 i nast.

<sup>50</sup> K. Gruszecki, *Opłaty za korzystanie ze środowiska w prawie ochrony środowiska*, „Glosa” 2003, nr 7, s. 4. B. Brzeziński, W. Morawski, *Opłata za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4, s. 93. J. Małecki, *Podatki jako instrument ochrony środowiska*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 429–453. J. Małecki, *Prawnofinansowe instrumenty ochrony środowiska*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, LEX/el.

<sup>51</sup> J. Sommer, *Glosa do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1991 r., U.2/91*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 9, s. 106–111. W. Fill, *Opłata jako prawnofinansowy instrument gospodarowania odpadami*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 10, s. 36–44. A. Borodo, *Opłaty i kary za korzystanie ze środowiska – aspekty finansowo-prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 3(4), s. 65.

powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania pomiędzy tymi elementami. Natomiast korzystanie ze środowiska obejmuje wprowadzanie do środowiska substancji lub energii oraz korzystanie z wód w rozumieniu przepisów ustawy Prawo wodne<sup>52</sup>. Ze względu na przytoczone definicje możliwe jest zatem szerokie rozumienie pojęcia opłat za korzystanie ze środowiska, które obejmuje daniny uregulowane w ustawach normujących sektorową ochronę środowiska, w szczególności w ustawie Prawo wodne, ustawie o ochronie przyrody<sup>53</sup>, ustawie Prawo geologiczne i górnicze<sup>54</sup> i ustawach regulujących obrót i gospodarkę odpadami<sup>55</sup>. Porządkująco nazywamy te daniny opłatami za korzystanie ze środowiska *sensu largo*.

Dotychczasowe rozważania pozwoliły na zidentyfikowanie kilku kategorii instrumentów prawnych realizujących zasadę „zanieczyszczający płaci”. Należy podkreślić, że dotychczas doktrynie nie udało się wypracować jednolitych kryteriów podziału instrumentów prawnych służących ochronie środowiska. Można zatem przedstawić pewne ogólne wnioski na potrzeby osiągnięcia celu niniejszego artykułu. Najczęściej spotykanym podziałem jest ten wyróżniający instrumenty władczego oddziaływania (władczo-kontrolne, *command-and-control*) i instrumenty rynkowe. Instrumenty władczego oddziaływania można klasyfikować według różnych kryteriów, przy czym dla celów niniejszego opracowania zasadne jest wyodrębnienie instrumentów kontrolnych, obejmujących standardy (normy) ochrony środowiska, oraz instrumentów ekonomicznych. W skład instrumentów władczo-kontrolnych wchodzi także odpowiedzialność prawna za naruszenie standardów i wyrządzenie szkód związanych z działalnością korzystającego ze środowiska. Powszechnie stosowane są także instrumenty rynkowe, których egzemplifikację stanowi system handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Ekonomiczne instrumenty władczego

<sup>52</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 960).

<sup>53</sup> Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1478 ze zm.).

<sup>54</sup> Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1290 ze zm.).

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 870). Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 433 ze zm.). Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zużyciu prądu elektrycznego i elektronicznego (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 573). Ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 809).

oddziaływania obejmują daniny środowiskowe. Zasadnym wydaje się pytanie, jakie cechy powinny spełniać daniny, które można uznać za instrumenty zasady „zanieczyszczający płaci”.

#### 4. POJĘCIE PODATKU ŚRODOWISKOWEGO

W polskim porządku prawnym nie przedstawiono pojęcia daniny środowiskowej ani tym bardziej podatku środowiskowego. Jednakże pojęcie „podatku na ochronę środowiska” zostało zdefiniowane w prawie Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 3 pkt 119 Rozporządzenia GBER podatek lub opłata parafiskalna na ochronę środowiska oznacza podatek lub opłatę stosowane w odniesieniu do szczególnej podstawy opodatkowania, produktów lub usług, które mają wyraźnie negatywny wpływ na środowisko, lub służące obciążeniu niektórych działań, towarów lub usług w celu włączenia w ich cenę kosztów środowiskowych lub w celu zachęcenia producentów i konsumentów do działań mających korzystny wpływ na środowisko. Próbę przedstawienia pełnej doktrynalnej definicji podatku środowiskowego podjął M. Lewandowski, zdaniem którego podatkiem środowiskowym jest „świadczenie pieniężne uiszczane na rzecz związku publicznoprawnego, które ma charakter powszechny, obowiązkowy, nieodpłatny, bezzwrotny oraz jest ustalane jednostronnie, a ponadto w sposób selektywny obciąża dobra mające szczególnie negatywny wpływ na środowisko albo – poprzez swoją konstrukcję – stanowi bodziec prośrodowiskowy”<sup>56</sup>. Podobnie uważa także F. Pitrone, która wskazała, że „Termin »podatki środowiskowe« powinien odnosić się do podatków mających (potencjalny) wpływ na środowisko, które mogą skłaniać do zmiany zachowań i zniechęcać do działań szkodliwych dla środowiska i/lub prowadzących do zmniejszenia zasobów naturalnych”<sup>57</sup>. Można uznać, że w przedstawionych definicjach uwzględniono „dochodową” stronę podatku środowiskowego, tj. przedmiot i podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe. Niemniej, wydaje się możliwą także taka konstrukcja podatku, która, zakładając generalność, a nie selektywność opodatkowania, została pomyślana w taki sposób, aby dochody uzyskane z podatku zostały przeznaczone na finansowanie celów

<sup>56</sup> M. Lewandowski, *Opodatkowanie sektora energetycznego w Polsce. Bezpieczeństwo energetyczne, ochrona środowiska i zrównoważony rozwój*, Warszawa 2024, LEX/el.

<sup>57</sup> F. Pitrone, *Definiendo los “Impuestos Ambientales”: Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*, „Ius Et Veritas” 2014, nr 49, s. 89.

ochrony środowiska. Istotnych spostrzeżeń w analizowanym zakresie dostarcza orzecznictwo TSUE.

W wyroku z 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21 *Endesa Generacion*<sup>58</sup> Trybunał wskazał sposób badania związku daniny z ochroną środowiska. Wyrok zapadł w sprawie związanej z wprowadzonym w Hiszpanii podatkiem węglowym, który swoim zakresem obejmował zużycie wyrobów węglowych do produkcji energii elektrycznej. Takie zużycie wyrobu energetycznego jest, co do zasady, zwolnione z opodatkowania zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2003/96/WE. Państwa członkowskie mogą jednak ze względów polityki ochrony środowiska poddać zużycie tych produktów opodatkowaniu. Trybunał musiał zatem udzielić sądowi odsyłającemu wskazówek, jakie okoliczności mogą świadczyć o tym, że podatek realizuje cele ochrony środowiska. Trybunał zauważył, że

podatek jest pobierany „ze względów polityki ochrony środowiska” w rozumieniu art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie dyrektywy 2003/96, jeżeli istnieje bezpośredni związek między wykorzystaniem wpływów a celem danego opodatkowania lub jeżeli podatek ten, nie mając czysto budżetowego celu, został pomyślany pod względem swej struktury, w szczególności w zakresie przedmiotu opodatkowania lub stawki opodatkowania, w taki sposób, że wpływa na zachowanie podatników w sposób pozwalający na zapewnienie lepszej ochrony środowiska, na przykład poprzez wysokie opodatkowanie danych produktów w celu zniechęcenia do ich konsumpcji lub poprzez zachęcanie do wykorzystywania innych produktów, których skutki są co do zasady mniej szkodliwe dla środowiska<sup>59</sup>.

W bogatym orzecznictwie dotyczącym opodatkowania wyrobów akcyzowych podatkami innymi niż zharmonizowany podatek akcyzowy Trybunał najczęściej odwołuje się do struktury głębokiej prawa podatkowego<sup>60</sup>. Zdaniem Trybunału danina będzie realizowała cele polityki ochrony środowiska, jeżeli nie ma czysto budżetowego celu lub „została pomyślana pod względem swej struktury, w szczególności w zakresie przedmiotu opodatkowania lub stawki opodatkowania, w taki sposób, że wpływa

<sup>58</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21, *Endesa Generación Sau v. Tribunal Económico Administrativo Central*, LEX nr 3572372, ECLI:EU:C:2023:516.

<sup>59</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21, pkt 46.

<sup>60</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie C-553/13, *Tallinna Ettevotlusamet v. Statoil Fuel & Retail Eesti AS*, ZOTSiS 2015, nr 3, poz. I-149, ECLI:EU:C:2015:149; Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie C-103/17, *Messer France SAS v. Premier Ministre i in.*, ZOTSiSPI 2018, nr 7, poz. I-587, ECLI:EU:C:2018:587. Postanowienie TSUE z dnia 7 lutego 2022 r., C-460/21, *Vapo Atlantic SA v. Autoridade Tributária E Aduaneira*, LEX nr 3305910, ECLI:EU:C:2022:83.

na zachowanie podatników w sposób pozwalający na zapewnienie lepszej ochrony środowiska”. Związek daniny z celami ochrony środowiska występuje zatem wówczas, gdy elementy daniny publicznej są ukształtowane tak, aby oddziaływać na działania podatników lub konsumentów stymulująco do realizacji tych celów. Jak zauważył Rzecznik Generalny N. Wahl w opinii do sprawy C-82/12,

(...) »struktura« stanowi podstawowe narzędzie identyfikacji „szczególnego celu” [podatku – S.J.L.]. Jest tak, ponieważ podatek rzadko kiedy wymyka się ograniczeniom celu budżetowego, chyba że jego struktura świadczy o istnieniu innego pozabudżetowego – celu. Dokładniej, celu pozabudżetowego można dopatrzeć się w sytuacji, w której podatek jest ustalony na poziomie, który zniechęca lub zachęca do pewnych zachowań. Ma to miejsce w szczególności wówczas, gdy wysokość podatku różni się w zależności od niekorzystnego dla zdrowia lub środowiska wpływu wyrobu podlegającego opodatkowaniu. Należy pamiętać, że o ile struktura podatku wskazuje, że służy on szczególnemu celowi, zebrane wpływy mogą być wykorzystane w dowolny sposób, który zostanie uznany za odpowiedni<sup>61</sup>.

Za drugie kryterium szczególnego celu podatku zdaniem Rzecznika Generalnego należy uznać sposób wykorzystania zgromadzonych środków do realizacji tego szczególnego celu<sup>62</sup>. Nie chodzi jednak o ogólne przeznaczenie wpływów na realizację określonych zadań władzy publicznej albo organizację budżetu państwa lub samorządu<sup>63</sup>. Upřednie przydzielenie wpływów z podatku może stanowić jedynie „okoliczność wymagająca uwzględnienia”<sup>64</sup> i nie jest wystarczającym warunkiem do potwierdzenia szczególnego celu podatku<sup>65</sup>. Koniecznym jest zagwarantowanie w przepisach prawa realizacji szczególnego celu przy wykorzystaniu środków pochodzących z podatku, ale także potwierdzenie tego celu w wyniku analizy *ex post*. Takie pojmowanie szczególnego celu zostało przez Trybunał wywiedzione z przepisu stanowiącego wyjątek w zasadzie wyłączności opodatkowania konsumpcji wyrobów energetycznych akcyzą. Naturalnym zatem jest, że warunki do spełnienia szczególnego celu zostały zinterpretowane rygorystycznie. Niemniej jednak orzecznictwo TSUE dostarcza istotnych

<sup>61</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21, pkt. 24, 25.

<sup>62</sup> *Ibidem*, pkt 26.

<sup>63</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie C-553/13, Tallinna Ettevotlusamet v. Statoil Fuel & Retail Eesti AS, ZOTSis 2015, nr 3, poz. I-149, pkt 39.

<sup>64</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2014 r. w sprawie C-82/12, Transportes Jordi Besora Sl v. Generalitat de Catalunya, ZOTSis 2014, nr 2, poz. I-108, ECLI:EU:C:2014:108, pkt 28.

<sup>65</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2014 r. w sprawie C-82/12, pkt 29.

wskazówek co do pojmowania podatku na cele środowiskowe w prawie UE. Można przyjąć, że wykładnia przedstawiona przez Trybunał znajduje analogiczne zastosowanie także w art. 14 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2003/96/WE, który *explicite* dotyczy opodatkowania wyrobów energetycznych podatkami o środowiskowym charakterze. Przeciwnie stanowisko przedstawił Rzecznik Generalny A. Rantos w opinii w sprawie *Endesa*, zdaniem którego cele wspomnianych przepisów są różne. Treść i „brzmienie art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie drugie Dyrektywy 2003/96/WE nie wspominają o konieczności istnienia »szczególnych celów«”<sup>66</sup>. Niemniej jednak Rzecznik Generalny podkreślił, że wymagania stawiane państwom członkowskim ustanawiającym podatki „o szczególnych celach” są istotnie rygorystyczne. Wykładnia analizowanego artykułu Dyrektywy 2003/96/WE nie powinna prowadzić do ustalenia równie trudnych do spełnienia warunków, a wystarczającym powinno być zbadanie motywów podatku, czy rzeczywiście został wprowadzony „ze względów polityki ochrony środowiska”. Taki sposób postępowania nie stoi w sprzeczności z możliwością wykorzystania dorobku orzeczniczego Trybunału w celu ustalenia pojęcia podatku środowiskowego, do którego Rzecznik Generalny odwołuje się w dalszych punktach opinii<sup>67</sup>. W świetle wyroku w sprawie *Endesa* spełnienie celu środowiskowego przez podatek ustanowiony przez państwo członkowskie jest istotnie prostsze niż spełnienie warunków stawianych podatkom konsumpcyjnym o „szczególnym celu” w rozumieniu art. 1 ust. 2 Dyrektywy Horyzontalnej<sup>68</sup>.

*Ratio* wprowadzenia podatku może również wskazywać na jego środowiskowy charakter. Cele prawa można analizować *ex ante* lub *ex post*. W polskim porządku prawnym analiza celów regulacji *ex ante* może być zwodnicza i prowadzić do błędnych wniosków. Zdaniem B. Brzezińskiego rzeczywiste cele ustawodawcy można ustalić *ex post* na podstawie stanów wywołanych obowiązywaniem prawa, a także na podstawie preambuły aktu normatywnego<sup>69</sup>. Analiza celu regulacji odpowiada także ustaleniom

<sup>66</sup> Opinia Rzecznika Generalnego A. Rantosa przedstawiona w dniu 2 lutego 2023 r. w sprawie C-833/21, ECLI:EU:C:2023:66, pkt 49.

<sup>67</sup> Opinia Rzecznika Generalnego A. Rantosa przedstawiona w dniu 2 lutego 2023 r. w sprawie C-833/21 pkt 50 i nast.

<sup>68</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.U. UE L z 2020 r., nr 58, s. 4 ze zm.); Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie C-103/17, Messer France SAS v. Premier Ministre i in., ZOTSiSPI 2018, nr 7, poz. I-587, pkt 34–54.

<sup>69</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 121.

Trybunału w wyroku w sprawie *Transportes Jordi Besora*. Cel ustanowienia podatku środowiskowego nie powinien być wyłącznie budżetowy. Nieodłącznym elementem danin publicznych jest fakt, że zasilają one budżet wspólnoty publicznoprawnej albo instytucje okołobudżetowe. Niemożliwym zatem byłoby uniknięcie realizacji celu budżetowego przez podatek środowiskowy<sup>70</sup>. Możliwym jednak jest, aby ustanowić instytucje pozwalające na wykorzystanie dochodów z daniny do realizacji celu środowiskowego. Analiza ta może uwzględniać w szczególności „odgórne przeznaczenie” dochodów publicznych (*earmarking*)<sup>71</sup>. Zdaniem Rzecznika Generalnego M.C. Sancheza-Bordony za istnieniem bezpośredniego związku między podatkiem a realizowanymi celami może przemawiać struktura wydatków publicznych finansowanych z owego podatku. W opinii do sprawy C-103/17 *Messer Francja* Rzecznik Generalny zauważył, że wpływy przeznaczane na finansowanie działalności administracyjnej, a także spójności regionalnej są zasadniczymi zadaniami państwa i nie spełniają kryterium szczególnego celu. Jednak fakt, że na te cele przeznaczane jest około 30%, a pozostała część wpływów służy celowi „szczególnemu” poprzez jego promocję i współfinansowanie działań z nim związanych, przemawia za spełnieniem omawianego kryterium<sup>72</sup>. Co więcej, z góry określone przeznaczenie daniny publicznej wiąże się z pojęciem tzw. podwójnej dywidendy (podwójnego rezultatu<sup>73</sup>). W przypadku przeznaczenia dochodów z daniny na cele ochrony środowiska możliwa jest realizacja dwóch celów jednocześnie. Po pierwsze, dochodzi do internalizacji kosztów zewnętrznych. Po drugie, wspólnota publicznoprawna otrzymująca dochody z daniny może finansować proekologiczne inwestycje albo zmniejszyć opodatkowanie zatrudnienia, tym samym zwiększając podaż pracy<sup>74</sup>.

Końcowo należy zauważyć, że TSUE w swoim orzecznictwie dotyczącym podatków akcyzowych nie odwołuje się bezpośrednio do zasady „zanieczyszczający płaci”. Jak już zauważono, zasada ta nie została wysłowiona w prawie podatkowym Unii. Obecna treść przepisów harmonizujących opodatkowanie akcyzą zawiera szczątkowe regulacje związane z ochroną środowiska. Można uznać, że ze względu na odmienne cele harmonizacji

<sup>70</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2014 r. w sprawie C-82/12, pkt 29.

<sup>71</sup> P. Ekins, *European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends*, „Ecological Economics” 1999, nr 31(1), s. 42.

<sup>72</sup> Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie C-103/17, pkt 77.

<sup>73</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21, pkt 51.

<sup>74</sup> B. Draniewicz, *op. cit.*, Warszawa 2009, Legalis/el.

podatków energetycznych w Unii Europejskiej, dotychczas przed Trybunałem nie zawisła sprawa, w której istotnym byłaby wykładnia analizowanej zasady.

Nie zmienia to jednak faktu, że poczynione ustalenia pozwalają na sformułowanie istotnych wniosków co do opodatkowania środowiskowego w Unii Europejskiej. Co prawda sprawy zawisłe przed Trybunałem obejmowały przede wszystkim podatki konsumpcyjne o „szczególnych celach” nakładane na wyroby akcyzowe, ale ustalenia przedstawione w przytoczonych wyrokach mogą znaleźć zastosowanie do wszystkich danin o środowiskowym charakterze. Dorobek orzecniczy TSUE pozwolił na scharakteryzowanie daniny środowiskowej jako świadczenia pieniężnego uiszczanego na rzecz związku publicznoprawnego o charakterze powszechnym, obowiązkowym, bezzwrotnym, ustalonym jednostronnie, zapewniającym realizację celów ochrony środowiska ze względu na sposób, w jaki zostało pomyślane pod względem struktury:

- 1) poprzez co wpływa na zachowanie podatników, umożliwiając wypełnienie celów polityki ochrony środowiska, np. gdy danina zniechęca do wykorzystywania produktu szkodliwego dla środowiska lub zachęca do używania innych produktów, których skutki są mniej szkodliwe dla środowiska, przyczynia się on do ochrony środowiska<sup>75</sup>; lub
- 2) zapewniając w ten sposób istnienie bezpośredniego związku między wykorzystaniem wpływów z tego podatku a celem środowiskowym, przy czym za niedostateczne należy uznać wyłącznie działania związane z organizacją budżetu wspólnoty publicznoprawnej.

W istocie rzeczy wyłącznie daniny spełniające pierwszą z wyżej wymienionych cech można uznać za daniny realizujące zasadę „zanieczyszczający płaci”<sup>76</sup>. Jeżeli bowiem danina o charakterze generalnym zostaje nałożona w równej mierze na zanieczyszczających i niezanieczyszczających, nie dochodzi do pełnej internalizacji zanieczyszczeń, a koszt społeczny pozostaje kosztem wspólnym. Uwzględniając powyższe wnioski, możliwym jest zbicie wybranych podatków, co do których istnieje przypuszczenie o strukturze mogącej spełnić cechy daniny środowiskowej.

<sup>75</sup> Opinia Rzecznika Generalnego A. Rantosa przedstawiona w dniu 2 lutego 2023 r. w sprawie C-833/21, pkt 57.

<sup>76</sup> J.P. Barde, *Environmental Taxation: Experience in OECD Countries*, [w:] *Ecotaxation*, ed. T. O’Riordan, New York 1997, s. 235.

## 5. PODATKI REALIZUJĄCE ZASADĘ „ZANIECZYSZCZAJĄCY PŁACI”

Przechodząc do rozważań na bazie krajowego porządku prawnego, można uznać, że daniny środowiskowe muszą pozostawać związane z liczbowo wyrażonym korzystaniem ze środowiska albo finansują cele polityki ochrony środowiska. Związek ten musi być wyraźny, ale może przybrać postać bezpośrednią albo pośrednią. W ten sposób możliwe jest zaprojektowanie struktury podatku zgodnej z jednym z kryteriów wyrażonych w orzecznictwie TSUE. Natomiast podatek zgodny z PPP musi prowadzić do internalizacji kosztów zewnętrznych, a zatem spełniać kryterium co do elementów konstrukcyjnych podatku. Zgodnie z art. 3 pkt 4 p.o.s. przez emisje rozumie się wprowadzane bezpośrednio lub pośrednio, w wyniku działalności człowieka, do powietrza, wody, gleby lub ziemi substancje lub energie, takie jak ciepło, hałas, wibracje lub pola elektromagnetyczne. Nie każda emisja musi być szkodliwa dla środowiska, niemniej każda wpływa na jego naturalny stan. Im ściślejszy związek opodatkowania z wprowadzanymi do środowiska substancjami lub energią, tym bardziej spełniony będzie wspomniany warunek. Związek bezpośredni występuje w daninach, dla których przedmiotem opodatkowania jest w szczególności emisja, korzystanie ze środowiska albo źródło emisji, lub podstawa opodatkowania zależy bezpośrednio od wielkości emisji do środowiska albo liczby źródeł emisji. Związek pośredni występuje, gdy przedmiot opodatkowania lub podstawa opodatkowania obejmuje dobra lub usługi, które wiążą się, zdaniem ustawodawcy, ze zwiększonym korzystaniem ze środowiska<sup>77</sup>, w szczególności poprzez emisje. Gdyby bowiem uznać, że wystarczający jest jakikolwiek pośredni związek przedmiotu opodatkowania z korzystaniem ze środowiska, cały system podatkowy mógłby zostać uznany za „środowiskowy”.

Typowymi daninami w polskim porządku prawnym, które przejawiają bezpośredni związek z korzystaniem ze środowiska, są m.in. opłaty za korzystanie ze środowiska *sensu stricto* i opłaty eksploatacyjne, o których mowa w przepisach ustawy Prawo górnicze. Nie istnieje w polskim systemie prawnym podatek<sup>78</sup>, który *expressis verbis* zostałby określony przez ustawodawcę mianem podatku środowiskowego. Można jednak wyróżnić pewne podatki, które są bezpośrednio związane z korzystaniem ze środowiska.

<sup>77</sup> S. Smith, *Environmental tax design*, [w:] *Ecotaxation*, ed. T. O’Riordan, New York 1997, s. 23.

<sup>78</sup> Co do którego podatkowego charakteru nie ma sporu.

Takimi podatkami są podatek od środków transportowych, podatek od wydobycia niektórych kopalin, a w ograniczonym zakresie także podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny<sup>79</sup>. Struktura dwóch wspomnianych podatków zostanie pokrótce przedstawiona, aby zbadać związek podatku z kryteriami wywiedzionymi z orzecznictwa TSUE.

Przedmiotem opodatkowania podatku od środków transportowych są środki transportu, których właścicielami lub posiadaczami są osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej albo środki transportu, które zostały zarejestrowane na jedną z kategorii wymienionych podmiotów<sup>80</sup>. Zasadniczo zatem, podatek od środków transportowych został nałożony na źródła emisji zanieczyszczeń do powietrza. Można zauważyć, że maksymalne stawki podatku od środków transportowych rosną wraz ze wzrostem dopuszczalnej masy całkowitej środka transportowego albo liczby miejsc do siedzenia<sup>81</sup>. Przewóz ładunku wiąże się ze spalaniem paliwa w silniku spalinowym i, w konsekwencji, emisją zanieczyszczeń<sup>82</sup>. Wraz ze wzrostem masy ładunku rośnie, *ceteris paribus*, wartość wyemitowanych zanieczyszczeń. Trzeba też podkreślić, że ustawodawca przewiduje zwrot podatku od środków transportowych dla podatników dokonujących przewozów kombinowanych<sup>83</sup>. Przewozy te są uznawane za istotnie mniej emisyjne niż tradycyjne przewozy drogowe<sup>84</sup>. Problematicznym jawi się ustalenie związku podatku od środków

<sup>79</sup> E.G. Garcia, M.T. Soler-Roch, *Environment and Taxation: State Intervention from a Theoretical Point of View*, [w:] *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence*, ed. P. Pistone, M. Villar Ezcurra, Amsterdam 2016, s. 43. Podobnie A. Bartosiewicz, *Działania związane z ochroną środowiska oraz ochroną przyrody a ulgi i zwolnienia podatkowe*, Publikacje Elektroniczne ABC.

<sup>80</sup> Art. 8 w zw. z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r., poz. 707, dalej: u.p.o.l.).

<sup>81</sup> Art. 10 ust. 1 u.p.o.l.

<sup>82</sup> Motyw 2 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. zmieniającej dyrektywę 1999/62/WE w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe brzmi: Niezbędnym elementem wspierania zrównoważonego rozwoju transportu we Wspólnocie jest sprawiedliwszy system pobierania opłat za korzystanie z infrastruktury drogowej oparty na zasadzie „użytkownik płaci” oraz możliwość stosowania zasady „zanieczyszczający płaci”, na przykład poprzez wprowadzenie zróżnicowanych opłat za przejazd w zależności od wpływu pojazdu na środowisko.

<sup>83</sup> Art. 11a u.p.o.l.

<sup>84</sup> Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniająca dyrektywę 1999/62/WE w odniesieniu do przedłużenia okresu, w którym bezemisyjne pojazdy ciężkie mogą korzystać ze znacznie obniżonych stawek opłat

transportowych z celami polityki ochrony środowiska. Ustawa milczy bowiem o jakimkolwiek zróżnicowaniu stawek podatku pod względem emisyjności środka transportu. Może się zatem okazać, że własność pojazdu napędzanego energią elektryczną, o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 12 ton będzie wiązać się z opodatkowaniem wyższą stawką podatku niż własność pojazdu o napędzie spalinowym, o takiej samej dopuszczalnej masie całkowitej. Niemniej jednak organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mogą zróżnicować stawki podatku od środków transportowych w zależności od emisyjności środka transportowego<sup>85</sup>. Można uznać, że szczególna konstrukcja podatku w rozumieniu orzecznictwa TSUE zostaje spełniona przez podatek od środków transportowych, dla którego przewidziano zróżnicowanie stawek podatkowych w zależności od emisyjności środka transportowego. W pozostałych przypadkach próśro-dowiskowy charakter podatku pozostaje ograniczony i nie można uznać analizowanej daniny za spełniającej cechy podatku środowiskowego. Trzeba zauważyć, że zróżnicowanie opodatkowania ze względu na emisyjność środka transportowego zostało przewidziane w ramach opłat poddanych harmonizującemu oddziaływaniu dyrektywy 1999/62/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie infrastruktury drogowej przez pojazdy<sup>86</sup>. Wspomniana dyrektywa ma zastosowanie także do podatku od środków transportowych, ale nie przewiduje *expressis verbis* zróżnicowania stawek podatków od korzystania ze środowiska.

Drugim podatkiem w polskim porządku prawnym, który można by nazwać „podatkiem środowiskowym” bezpośrednio związanym z korzystaniem ze środowiska, jest podatek od wydobycia niektórych kopalin. Podatek ten obejmuje w swoim przedmiocie wydobycie miedzi, srebra, gazu ziemnego i ropy naftowej. Analizowany podatek został wprowadzony do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin<sup>87</sup>. Zdaniem ustawodawcy do dnia wejścia w życie przepisów o podatku od wydobycia niektórych kopalin, w Polsce nie było właściwego

---

infrastrukturalnych lub opłat za korzystanie z infrastruktury bądź ze zwolnień z ich uiszczania, COM/2025/348 final.

<sup>85</sup> Np. Uchwała nr LVII/584/2022 Rady Miejskiej Koła z dnia 29 listopada 2022 r. (Dz.Urz. Woj. Wlkp. z 2022 r., poz. 8836).

<sup>86</sup> Dz.U. UE L z 1999 r., nr 187, str. 42 ze zm.

<sup>87</sup> Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2022 r., poz. 1539 ze zm.).

opodatkowania wydobycia surowców naturalnych. Podatek od wydobycia niektórych kopalin jest tego rodzaju „rentą surowcową”<sup>88</sup>.

Co do zasady, przedmiotem opodatkowania podatku od wydobycia kopalin jest wydobycie kopalin określonych w ustawie. Wydobycie kopalin jest zaś postacią korzystania ze środowiska<sup>89</sup>. Na wstępie należy zauważyć, że pomiędzy konstrukcją podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz opłaty eksploatacyjnej, o której mowa w art. 134 Prawa geologicznego i górniczego<sup>90</sup>, występują istotne podobieństwa. Podstawę opodatkowania stanowi ilość miedzi i srebra, a dla gazu ziemnego i ropy naftowej wartość wydobytych surowców<sup>91</sup>. Zarówno wysokość opłaty eksploatacyjnej, jak i wysokość podatku od wydobycia miedzi i srebra zależy od ilości wydobytej kopaliny. Jeżeli zatem opłaty eksploatacyjne są szczególnym rodzajem opłat za korzystanie ze środowiska *sensu largo*, to również podatek od wydobycia niektórych kopalin może zostać uznany za daninę środowiskową. Pewnych wątpliwości co do prawidłowości powyższego twierdzenia nastrocza fakt, że podatek od wydobycia niektórych kopalin spełnia przede wszystkim funkcję fiskalną. Środki publiczne pochodzące z podatku od wydobycia niektórych kopalin nie są środkami celowymi i ich przeznaczenie nie prowadzi do „podwójnej dywidendy”. Niemniej jednak, jak zauważył TSUE w wyroku w sprawie *Endesa*, nawet jeżeli rzeczywiste cele wprowadzenia podatku były czysto fiskalne, to z analizy *ex post* może okazać się, że podatek realizuje także cele ochrony środowiska. Skoro bowiem, „podatek zniechęca do konsumpcji produktu szkodliwego dla środowiska, należy uznać, że przyczynia się on do ochrony środowiska”<sup>92</sup>. Zaznaczyć należy, że rozważania Trybunału dotyczyły odstępstwa od zwolnienia ze zharmonizowanego podatku akcyzowego, które należy rozpatrywać zawężająco jako wyjątek od reguły. Można jednak zauważyć, że podatek od wydobycia niektórych kopalin zmniejsza rentowność<sup>93</sup> działalności gospodarczej

<sup>88</sup> Rządowy projekt ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin z projektami aktów wykonawczych, Sejm VII kadencji, druk sejmowy nr 144 z 19 stycznia 2012 r.

<sup>89</sup> J. Boć, M. Górski, *Komentarz do art. 4, [w:] Ustawa – Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, red. J. Jendrośka, Warszawa 2001, LEX/el.

<sup>90</sup> Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1290 ze zm).

<sup>91</sup> Art. 6 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1539 z późn. zm.), dalej: u.p.w.n.k.

<sup>92</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21, pkt 55.

<sup>93</sup> Kwota zapłaconego podatku od niektórych kopalin znajduje się w katalogu kosztów niepotrącalnych zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 67 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

związanej z intensywnym korzystaniem ze środowiska w postaci eksploatacji złóż kopalin. W świetle przytoczonych rozważań TSUE można zatem przyjąć, że podatek ten pośrednio realizuje cele ochrony środowiska<sup>94</sup>.

Najbardziej wyraźny związek celów ochrony środowiska z przedmiotem opodatkowania można zaobserwować w przepisach dotyczących podatku akcyzowego. W art. 283 ust. 2 p.o.ś. ustawodawca wyraźnie wskazuje, że stawki podatku akcyzowego powinny być kalkulowane w szczególności tak, aby zapewniać niższe ceny paliw i olejów o niższym stopniu szkodliwości dla środowiska. Umieszczenie przepisów dotyczących podatku akcyzowego w dziale ustawy Prawo ochrony środowiska dotyczącym środków finansowo-prawnych prowadzi do wniosku, że podatek akcyzowy od wyrobów energetycznych może zostać zaliczony do danin środowiskowych, jednak nie w pełnym zakresie. W doktrynie panuje zgoda co do przynależności podatków energetycznych do grupy danin o charakterze ekologicznym<sup>95</sup>. Związek opodatkowania wyrobów energetycznych z ochroną środowiska został wyrażony *expressis verbis* przez prawodawcę unijnego w motywach 6, 7, 11 i 12 Dyrektywy 2003/96/WE. W motywie 7 Dyrektywy 2003/96/WE unijny prawodawca zauważył, że opodatkowanie produktów energetycznych i – w odpowiednim przypadku – energii elektrycznej jest jednym z instrumentów dostępnych po to, by osiągnąć cele Protokołu z Kioto. Natomiast w motywie 12 analizowanego aktu podkreślono, że ceny energii są elementami kluczowymi wspólnotowej polityki energetycznej, transportowej i ochrony środowiska. Jak zauważył TSUE w wyroku w sprawie C-465/15:

Ustalenie w taki sposób jej [Dyrektywy 2003/96/WE – S.J.L.] materialnego zakresu zastosowania pozwala bowiem na ustalenie minimalnych poziomów opodatkowania na skalę Unii Europejskiej w sposób łączny zarówno dla produktów energetycznych, jak i dla energii elektrycznej, i ostatecznie ma na celu osiągnięcie podwójnego celu zamierzonego przez wspomnianą dyrektywę w motywach 2–6, 7, 11 i 12, to znaczy z jednej strony zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sektorze energii elektrycznej, a z drugiej strony wspierania celów polityki ochrony środowiska<sup>96</sup>.

o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.

<sup>94</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 czerwca 2023 r. w sprawie C-833/21, pkt. 45 i 46.

<sup>95</sup> S. Smith, *op. cit.*, s. 23; D. Danecka, W. Radecki, *op. cit.*, s. 195. P. Ekins, *op. cit.*, s. 9–62. Wyrok TSUE z dnia 7 marca 2018 r. w sprawie C-31/17 *Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances*, ECLI:EU:C:2018:168, pkt 34.

<sup>96</sup> Wyrok TSUE z dnia 7 września 2017 r. w sprawie C-465/15, *Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH v. Hauptzollamt Duisburg*, ECLI:EU:C:2017:640, pkt 26.

Co więcej, w świetle obecnie trwających prac legislacyjnych Komisja Europejska proponuje zmianę trzeciego motywu Dyrektywy 2003/96/WE, który miałby otrzymać brzmienie uwzględniające odwołanie do zasady PPP: opodatkowanie energii może przyczynić się do osiągnięcia ambitnego celu polegającego na ograniczeniu do 2030 r. emisji gazów cieplarnianych netto o co najmniej 55% w stosunku do poziomu z 1990 r., a także celu zerowego zanieczyszczenia dzięki wdrożeniu zasady „zanieczyszczający płaci”, jeżeli w opodatkowaniu paliw silnikowych, paliw do ogrzewania i energii elektrycznej lepiej uwzględni się ich wpływ na środowisko i zdrowie. W swoich konkluzjach w sprawie unijnych ram opodatkowania energii Rada zatwierdziła, że opodatkowanie energii może przyczynić się do realizacji tych celów<sup>97</sup>. W art. 9–11 Dyrektywa 2003/96/WE ustanawia minimalne poziomy opodatkowania, do których przestrzegania zobowiązane są państwa członkowskie. Jednakże w treści analizowanego aktu prawodawca unijny nie odwołuje się do zasady „zanieczyszczający płaci”. Niemniej TSUE wywodzi cele ochrony środowiska, które mają realizować państwa członkowskie na mocy Dyrektywy 2003/96/WE, z przytoczonych wyżej motywów tego aktu. Zdaniem Trybunału „dyrektywa 2003/96 zmierza również do realizacji celu, wymienionego w jej motywach 6, 7, 11 i 12 w postaci wspierania celów polityki ochrony środowiska”<sup>98</sup>. Trzeba zaznaczyć, że pierwotne założenia, a także późniejsze propozycje Komisji Europejskiej uwzględniały cele ochrony środowiska w przepisach samej dyrektywy<sup>99</sup>. W szczególności proponowano, aby państwa członkowskie wprowadziły rozróżnienie opodatkowania wyrobów energetycznych ze względu na emisję dwutlenku węgla<sup>100</sup>. Propozycja ta nie została jednak przyjęta. Komisja Europejska prowadziła konsultacje publiczne w zakresie zmian w opodatkowaniu wyrobów energetycznych również w 2020 r., a 14 lipca 2021 r. przedstawiono projekt nowelizacji Dyrektywy 2003/96/WE. Prace legislacyjne nad nowelizacją Dyrektywy 2003/96/WE trwają nadal, a dotychczasowy

<sup>97</sup> Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie restrukturyzacji unijnych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (wersja przekształcona), COM/2021/563 final.

<sup>98</sup> Wyrok z dnia 7 marca 2018 r. w sprawie C-31/17 *Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances*, ECLI:EU:C:2018:168, pkt 34.

<sup>99</sup> H. Kogels, *Energy Taxes and Emissions Trading on the Bumpy Road to a Climate Neutral EU*, „EC Tax Review” 2020, nr 5, s. 210.

<sup>100</sup> Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, COM/2011/0169.

kompromis w Radzie UE przewiduje uwzględnienie zasady PPP w opodatkowaniu wyrobów energetycznych<sup>101</sup>.

W Polsce obrót wyrobami energetycznymi podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym<sup>102</sup>. Podatek akcyzowy jest podatkiem częściowo zharmonizowanym na mocy Dyrektywy Horyzontalnej<sup>103</sup> i dyrektyw sektorowych. Do wyrobów akcyzowych, z którymi wiąże się przedmiot opodatkowania akcyzą, zalicza się w szczególności wyroby energetyczne<sup>104</sup>. Dyrektywa 2003/96/WE harmonizuje zasady opodatkowania wyrobów energetycznych w państwach członkowskich UE. Pod pojęciem wyroby energetyczne rozumie się przede wszystkim wyroby węglowe, olejowe i gazowe<sup>105</sup> będące paliwami grzewczymi lub silnikowymi. Takie zużycie wyrobów energetycznych prowadzi do emisji szkodliwych substancji do środowiska w rozumieniu przepisów ustawy Prawo ochrony środowiska. Przekazanie wyrobów energetycznych do konsumpcji, stanowiące, co do zasady, moment powstania obowiązku podatkowego, poprzedza wprowadzenie zanieczyszczeń do powietrza. Jednocześnie, najczęściej<sup>106</sup>, wyroby energetyczne są surowcami naturalnymi wydobywanymi z kopalni. Ich wydobycie jest przedmiotem opodatkowania innych danin środowiskowych. Można zatem zauważyć pośredni związek opodatkowania konsumpcji wyrobów energetycznych z korzystaniem ze środowiska w postaci emisji zanieczyszczeń i eksploatacji kopalni. Emisja zanieczyszczeń następuje z chwilą faktycznej konsumpcji wyrobu energetycznego. W motywie 3 nowelizacji Dyrektywy zauważono, że opodatkowanie energii może przyczynić się do osiągnięcia ambitnego celu polegającego na ograniczeniu do 2030 r. emisji gazów cieplarnianych netto o co najmniej 55% w stosunku do poziomu z 1990 r., a także celu zerowego zanieczyszczenia dzięki wdrożeniu zasady „zanieczyszczający płaci”, jeżeli w opodatkowaniu paliw

<sup>101</sup> Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie restrukturyzacji unijnych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (wersja przekształcona), COM (2021) 563.

<sup>102</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 126 ze zm.), dalej: u.p.a.

<sup>103</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.U. UE L z 2020 r., nr 58, s. 4 ze zm.).

<sup>104</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a.

<sup>105</sup> Art. 2 ust. 1 Dyrektywy 2003/96/WE.

<sup>106</sup> Biopaliwa produkowane są z olejów roślinnych; Krajowa Izba Biopaliw, *Biopaliwa*, <https://kib.pl/biopaliwa/> (dostęp: 17.11.2025).

silnikowych, paliw do ogrzewania i energii elektrycznej lepiej uwzględni się ich wpływ na środowisko i zdrowie.

Obecnie treść normatywna Dyrektywy 2003/96/WE z zakresu ochrony środowiska obejmuje przede wszystkim możliwość rezygnacji przez państwo członkowskie ze zwolnienia z opodatkowania dla wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej<sup>107</sup> oraz zwolnień dla energii elektrycznej i zużycia wyrobów akcyzowych dla celów środowiskowych zgodnie z art. 15 i 16 Dyrektywy 2003/96/WE. Niemniej jednak w świetle art. 1 ust. 2 Dyrektywy Horyzontalnej oprócz podatku od wyrobów energetycznych państwa członkowskie mogą także nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, pod warunkiem, że podatki te są zgodne z unijnymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień. Wspomniane przepisy były przedmiotem wykładni TSUE w sprawach z zakresu podatków konsumpcyjnych. Zgodnie z przytoczonym wyżej, utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 1 ust. 2 Dyrektywy Horyzontalnej należy interpretować ściśle, jako że ustanawia on wyjątek od wyłączności opodatkowania akcyzą. Ścisła wykładnia przepisów dyrektywy dotyczy jednak wyłącznie zharmonizowanych wyrobów akcyzowych. Dopuszczalnym jest objęcie podatkiem konsumpcyjnym innych, niezharmonizowanych produktów energetycznych, niezależnie od postanowień prawa unijnego<sup>108</sup>, co pozwala na ustanowienie przez państwa członkowskie innych podatków pośrednich realizujących cele środowiskowe.

Trzeba poczynić pewne zastrzeżenia co do środowiskowego charakteru podatku od wyrobów energetycznych. Przede wszystkim prawodawca unijny przewidział możliwość zwolnienia lub obniżenia podatku produktów energetycznych wykorzystywanych przez zakłady energochłonne. W świetle art. 17 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2003/96/WE zakład energochłonny oznacza jednostkę gospodarczą, w której koszty nabycia produktów energetycznych i energii elektrycznej wynoszą przynajmniej 3,0% wartości produkcji lub

<sup>107</sup> Art. 14 ust. 1 lit a) zdanie drugie Dyrektywy 2003/96/WE.

<sup>108</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-145/06, Fendt Italiana Srl v. Agenzia Dogane Ufficio – Dogane Di Trento, ZOTSiS 2007, nr 7A, poz. I-5869, pkt 45, ECLI:EU:C:2007:411. Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r. w sprawie C-5/14, Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück, ZOTSiS 2015, nr 6, poz. I-354, ECLI:EU:C:2015:354.

krajowy należny podatek energetyczny wynosi przynajmniej 0,5% wartości dodanej. Przedmiotowe zwolnienie jest obiektem krytyki ze strony zagranicznej literatury jako podważające środowiskowe cele Dyrektywy 2003/96/WE. Zakłady energochłonne zazwyczaj emitują istotne wartości zanieczyszczeń do środowiska<sup>109</sup>, a przyznanie takim zanieczyszczającym ulg podatkowych stoi w sprzeczności z zasadą PPP. Także Komisja Europejska w propozycji nowelizacji Dyrektywy 2003/96/WE zauważyła, że „dyrektywa ETD faworyzuje *de facto* wykorzystanie paliw kopalnych. Stosowane są bardzo rozbieżne stawki krajowe w połączeniu z szerokim zakresem zwolnień i obniżek podatkowych. Taki szeroki zakres zwolnień i obniżek to formy zachęt dotyczących paliw kopalnych, które nie są zgodne z celami dyrektywy”<sup>110</sup>.

Polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie zwolnień dla zakładów energochłonnych. Zgodnie z art. 31a ust. 1 pkt 8, art. 31b ust. 1 pkt 5, art. 31d ust. 1 u.p.a. zwolnione od akcyzy zostały czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby węglowe, wyroby gazowe oraz energia elektryczna przeznaczona do celów opałowych. Aby skorzystać ze zwolnienia, konieczne jest spełnienie kryterium wartościowego udziału wyrobów energetycznych w wartości produkcji sprzedanej. Co więcej, ustawodawca wymaga także, aby dla potrzeb skorzystania ze zwolnienia zakłady energochłonne wykorzystujące wyroby gazowe lub węglowe wprowadziły w życie system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Najczęściej system ten będzie obejmował normy międzynarodowe dotyczące zarządzania środowiskowego<sup>111</sup>. Można zatem uznać, że ustawodawca ograniczył negatywny dla środowiska efekt zwolnienia zakładów energochłonnych z akcyzy poprzez ustanowienie wymagania wdrożenia systemu zarządzania środowiskowego lub efektywności energetycznej.

Konkludując, należy zauważyć, że w Polsce system podatków o celach środowiskowych jest różnicowany, choć nie występuje podatek, który jednoznacznie mógłby zostać określony mianem środowiskowego. Brak również definicji takiego podatku w systemie prawa. Dorobek doktryny

<sup>109</sup> D. Deak, *Environmental Tax Harmonization and Competition-Centred Legal Practice of EUCJ*, „EC Tax Review” 2017, t. 26(6), s. 307.

<sup>110</sup> Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady..., COM/2021/563 final.

<sup>111</sup> Np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 sierpnia 2024 r. znak: 0111-KDIB3-3.4013.122.2024.2.AW, EUREKA/el., interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 grudnia 2023 r. znak: 0111-KDIB3-3.4013.326.2023.1.JSU, EUREKA/el.

i orzecznictwa TSUE pozwala na zidentyfikowanie podatków stosowanych w Polsce, które można uznać za realizujące cele ochrony środowiska, a tym samym będące instrumentami zasady „zanieczyszczający płaci”. Podatków spełniających te cechy jest niewiele, a realizacja celów środowiskowych następuje poprzez szcątkowe regulacje. W szczególności wykazano, że podatek od środków transportowych może spełniać kryteria podatku środowiskowego, jeżeli uzależniono stawki podatkowe od emisyjności albo normy emisji środka transportowego. *Prima facie*, za podatek środowiskowy można także uznać podatek od wydobycia niektórych kopaliny. Poprzez zmniejszenie rentowności podatników wydobywających kopaliny objęte tym podatkiem, danina ta może wywoływać efekt zniechęcający do podejmowania takiej działalności, a zarazem zwiększać rynkowy próg wejścia. Potencjalnie za podatek środowiskowy mógłby zostać uznany podatek akcyzowy. Przedmiotem opodatkowania akcyzą są nośniki energii, których konsumpcja prowadzi do istotnych zanieczyszczeń. Niemniej jednak, ze względu na istniejącą taryfę podatkową i system zwolnień podatkowych dla zakładów energochłonnych, istota podatku akcyzowego jako instrumentu zasady PPP zostaje ograniczona. Można jednak oczekiwać, że nowelizacja Dyrektywy 2003/96/WE zmieni ten stan rzeczy.

## 6. WNIOSKI

Zasada „zanieczyszczający płaci” nie znalazła bezpośredniego odzwierciedlenia w uzasadnieniach przeanalizowanego orzecznictwa TSUE. Stan ten można tłumaczyć kilkoma przyczynami. Zasadniczym czynnikiem ograniczającym zastosowanie PPP w prawie podatkowym jest konflikt tej zasady z fundamentalnymi zasadami prawa podatkowego, w szczególności z zasadą zdolności płatniczej podatnika<sup>112</sup>. Niejasnym jest także treść normatywna tej zasady w relacji do innych zasad prawa podatkowego. Choć analizowana zasada należy do podstawowych zasad ochrony środowiska, nie uzyskała ona statusu zasady prawa podatkowego. Nie budzi wątpliwości, że organy stosujące prawo podatkowe w procesie wykładni uwzględniają przede wszystkim zasady właściwe dla tej gałęzi prawa. Także w polskim porządku prawnym ustawodawca nie zdecydował się na jednoznaczne ukształtowanie instytucji podatkowych bezpośrednio nawiązujących do zasady „zanieczyszczający płaci”, co jednak nie wydaje się niezbędne.

<sup>112</sup> D. Deak, *op. cit.*, s. 306.

Zasada ta może bowiem znajdować zastosowanie przede wszystkim jako dyrektywa postępowania, wskazująca pożądaną strukturę podatku tak, aby podmioty powodujące zanieczyszczenia ponosiły ciężary związane z ich wprowadzaniem do środowiska. *De lege lata*, aby zasada „zanieczyszczający płaci” mogła znaleźć zastosowanie w prawie podatkowym, trzeba zaakceptować szersze rozumienie jej normowania, uwzględniające środki finansowo-prawne jako instrumenty jej realizacji. Takie rozumienie zasady PPP spełnia kryteria wskazane w orzecznictwie TSUE nawiązujące do definicji podatku o celach środowiskowych.

Definicja podatku środowiskowego sformułowana przez Trybunał w wyroku w sprawie *Endesa* stanowi istotny wkład w rozwój prawa podatkowego. Trzeba przy tym zaznaczyć, że nie każdy podatek realizujący cele ochrony środowiska w rozumieniu przedstawionym przez TSUE może zostać uznany za instrument zasady „zanieczyszczający płaci”. Wyłącznie podatki, które prowadzą do internalizacji kosztów zewnętrznych, można uznać za instrumenty tej zasady. Skutkiem uwzględnienia zasady PPP w pojęciu podatku środowiskowego jest przyjęcie, że za podatki środowiskowe mogą zostać uznane wyłącznie podatki prowadzące do internalizacji kosztów zewnętrznych ze względu na swoją strukturę. Kryterium przeznaczenia na cele środowiska dochodów z daniny o charakterze generalnym należy uznać za niewystarczające.

Na podstawie dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że podatki pełnią funkcję instrumentów zasady „zanieczyszczający płaci” o ograniczonym znaczeniu praktycznym. W istocie rzeczy PPP w prawie podatkowym odgrywa rolę postulatu aksjologicznego, który wymaga precyzyjnego ukształtowania struktury danin, by skutecznie internalizować koszty zewnętrzne. Niemniej, w praktyce realizacja celów polityki ochrony środowiska za pomocą podatków sprowadza się zazwyczaj do rozwiązań selektywnych w postaci proekologicznych zwolnień podatkowych oraz kształtowania taryfy podatkowej z uwzględnieniem tych celów. Pod względem dochodów budżetowych najistotniejsze znaczenie wśród podatków środowiskowych ma podatek akcyzowy, który, stając się składnikiem ceny wyrobów energetycznych, pośrednio ogranicza popyt na te produkty. Zasadniczymi instrumentami finansowo-prawnymi realizacji zasady „zanieczyszczający płaci” w Polsce pozostają standardy ochrony środowiska oraz opłaty za korzystanie ze środowiska *sensu largo*. Podatki środowiskowe zyskują jednak na znaczeniu i można oczekiwać, że wraz z nowelizacją dyrektywy 2003/96/WE w pełniejszym stopniu uwzględnione zostaną normy wynikające z zasady „zanieczyszczający płaci”.

## BIBLIOGRAFIA

### Literatura

- Barczak A., *Oplaty za korzystanie ze środowiska jako źródło finansowania zadań ochronnych jednostek samorządu terytorialnego / Environmental Fees as a Source of Financing Local Government Units' Protection-related Tasks*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 82, <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.4.82/1-58>
- Barde J.P., *Environmental Taxation: Experience in OECD Countries*, [w:] *Ecotaxation*, ed. T. O’Riordan, New York 1997.
- Bartosiewicz A., *Działania związane z ochroną środowiska oraz ochroną przyrody a ulgi i zwolnienia podatkowe*, Publikacje Elektroniczne ABC.
- Boć J., Górski M., *Komentarz do art. 4*, [w:] *Ustawa – Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, red. J. Jendrośka, Warszawa 2001.
- Borodo A., *Oplaty i kary za korzystanie ze środowiska – aspekty finansowo-prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 3(4), <https://doi.org/10.12775/PBPS.2016.014>
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Morawski W., *Oplata za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4.
- Danecka D., Radecki W., *Zasada „zanieczyszczający płaci” w czeskim prawie środowiska w porównaniu z prawem polskim*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2015, nr 1, <https://doi.org/10.12775/PPOS.2015.009>
- Deak D., *Environmental Tax Harmonization and Competition-Centred Legal Practice of EUCJ*, „EC Tax Review” 2017, t. 26(6), <https://doi.org/10.54648/ECTA2017033>
- Draniewicz B., *Oplata produktowa*, Warszawa 2009.
- Dworkin R., *Taking Rights Seriously*, London 2013.
- Ekins P., *European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends*, „Ecological Economics” 1999, nr 31(1), [https://doi.org/10.1016/S0921-8009\(99\)00051-8](https://doi.org/10.1016/S0921-8009(99)00051-8)
- Fill W., *Oplata jako prawnofinansowy instrument gospodarowania odpadami*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 10.
- Garcia E.G., Soler-Roch M.T., *Environment and Taxation: State Intervention from a Theoretical Point of View*, [w:] *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence*, ed. P. Pistone, M. Villar Ezcurra, Amsterdam 2016.
- Gruszecki K., *Glosa do wyroku NSA z 6 lutego 2014 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 4.
- Gruszecki K., *Oplaty za korzystanie ze środowiska w prawie ochrony środowiska*, „Glosa” 2003, nr 7.
- Gruszecki K., *Prawo ochrony środowiska: komentarz*, Warszawa 2020.
- Helios J., Jedlecka W., *Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa*, Wrocław 2018.
- Kogels H., *Energy Taxes and Emissions Trading on the Bumpy Road to a Climate Neutral EU*, „EC Tax Review” 2020, nr 5, <https://doi.org/10.54648/ECTA2020047>

- Korzeniowski P., *Zasady prawne ochrony środowiska*, Łódź 2010, <https://doi.org/10.18778/7525-470-9>
- Kotzur M., *Title XX. Environment*, [w:] *European Union Treaties: Treaty on European Union, Treaty on the Functioning of the European Union*, ed. R. Geiger, D.-E. Khan, M. Kotzur, München 2015.
- Krämer L., *The Polluter-Pays Principle in EC Law*, [w:] *Environmental principles: from political slogans to legal rules*, ed. N. de Sadeleer, New York 2020.
- Leszczyński L., *Kryteria pozaprawne w sądowej wykładni prawa*, Warszawa 2022.
- Lewandowski M., *Opodatkowanie sektora energetycznego w Polsce. Bezpieczeństwo energetyczne, ochrona środowiska i zrównoważony rozwój*, Warszawa 2024.
- Małecki J., *Podatki jako instrument ochrony środowiska*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985.
- Małecki J., *Prawnofinansowe instrumenty ochrony środowiska*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020.
- Nowak-Far A., *Prawodawstwo Unii Europejskiej dotyczące opłat drogowych stosowanych wobec przedsiębiorstw transportu ciężarowego a nowe trendy polityki fiskalnej*, „*Studia Europejskie*” 2001, nr 2.
- OECD, *Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, OECD/LEGAL/0102, Paryż 1972.
- Pchałek M., *Komentarz do art. 7*, [w:] *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, red. M. Górski i in., Warszawa 2019.
- Pezzey J., *Market Mechanisms of Pollution Control: “Polluter-pays”*, *Economic and Practical Aspects*, [w:] *Sustainable Environmental Management*, ed. R.K. Turner, Boulder 1988.
- Pitrone F., *Definiendo los “Impuestos Ambientales” Aportes desde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*, „*Ius Et Veritas*” 2014, nr 49.
- Pyć D., *Zasady prawne ochrony środowiska*, [w:] *Ochrona środowiska*, red. Z. Brodecki, Warszawa 2005.
- Rotko J., *Instrumenty prawne ochrony przyrody*, [w:] *Teoretyczne podstawy prawa ochrony przyrody*, red. W. Radecki, Wrocław 2006.
- Skalimowski P.K., *Nieodpłatność w prawie podatkowym*, Białystok 2021.
- Smith S., *Environmental Tax Design*, [w:] *Ecotaxation*, ed. T. O’Riordan, New York 1997.
- Sommer J., *Glosa do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1991 r.*, U.2/91, „*Państwo i Prawo*” 1992, nr 9.
- Stoczkiewicz M., *Prawo ochrony klimatu w kontekście praw człowieka*, Warszawa 2021.

## Netografia

Krajowa Izba Biopaliw, *Biopaliwa*, <https://kib.pl/biopaliwa/> (dostęp: 17.11.2025).

OECD, *Recommendation of the Council on OECD Legal Instruments Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/4/4.en.pdf> (dostęp: 20.06.2025).

Słownik języka polskiego, hasło: *instrument*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/instrument.html> (dostęp: 6.08.2025).

Słownik języka polskiego, hasło: *środek*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/srodek;5505878.html> (dostęp: 6.08.2025).

Słownik języka polskiego, hasło: *środek prawny*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/%C5%9Brodek%20prawny.html> (dostęp: 6.08.2025).