



Paulina Jachimowicz-Jankowska

dr

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: paulina.jachimowicz-jankowska@usz.edu.pl

ORCID: 0000-0002-6061-1220



Wybrane podatki i opłaty środowiskowe (ekologiczne) – ze szczególnym uwzględnieniem ochrony zasobów naturalnych

Streszczenie

Trwałe i ciągle pogarszanie stanu środowiska naturalnego wymaga aktywnego reagowania na te zjawiska ze strony władz publicznych. Wszelka aktywność polegająca na odpowiednim zarządzaniu procesami ochrony środowiska wpisuje się zaś w ramy polityki ekologicznej państwa. Jednym z instrumentów ekonomicznych tej polityki są „podatki ekologiczne” i „opłaty ekologiczne”. Pojęcia te, poza samym podatkiem, nie zostały jednak zdefiniowane przez polskiego ustawodawcę, a w tym zakresie wypowiada się jedynie literatura przedmiotu. Wątpliwości interpretacyjne potęgował także brak definicji legalnej terminu „zasoby naturalne”. Celem artykułu było zatem dokonanie charakterystyki oraz analizy podatków i opłat ekologicznych stanowiących jeden z instrumentów ekonomicznych będących składową polityki ekologicznej państwa. Odniesiono się także do zakresu i pojęcia zasobów naturalnych gdyż na tej podstawie budowano schemat wyboru poszczególnych danin publicznych, przypisując je do tej konkretnej kategorii. W opracowaniu skorzystano z dogmatyczno-formalnej metody badawczej, biorąc za podstawę pozytywne, obowiązujące prawo. Z przeprowadzonych badań wypłynęły następujące wnioski: pojęcie podatku ekologicznego reguluje prawo unijne; definicja ta obejmuje zarówno podatki, jak i opłaty będące daninami publicznymi związanymi z ochroną środowiska, przy czym ustawodawca krajowy posiada względną swobodę w określaniu różnych ich nazw; na gruncie polskim daniny te cechuje przymusowość, bezzwrotność, pieniężny charakter; niezależnie od użytej nazwy daniny te wiąże wspólny stosunek do zmian

w środowisku naturalnym oraz to, że poprzez ich pobieranie realizowane są zadania publiczne z zakresu ochrony środowiska. Trudno niestety uchwycić różnicę pomiędzy podatkiem ekologicznym a opłatą ekologiczną charakterystyczną dla tych drugich, jaką jest ekwiwalentność. Opodatkowanie ekologiczne ze względu na prośrodowiskowy charakter ma większe znaczenie niefiskalne. Trudności interpretacyjne sprawiają także zasoby naturalne, które nie zostały w polskim ustawodawstwie zdefiniowane, a unormowane jedynie w zamkniętym katalogu, wyłączając inne elementy przyrodnicze.

Artykuł uwzględnia stan prawny na dzień 31 stycznia 2026 r.

Słowa kluczowe: polityka ekologiczna, instrumenty ekonomiczne, podatki ekologiczne, opłaty ekologiczne, zasoby naturalne

Wprowadzenie

Aktualna i wzmożona degradacja poszczególnych elementów środowiska (określanego w myśl art. 3 pkt 39 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska¹ jako ogół elementów przyrodniczych, w tym także przekształconych w wyniku działalności człowieka, a w szczególności powierzchnię ziemi, kopaliny, wody, powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania pomiędzy tymi elementami) jest zjawiskiem aktualnie powszechnie znanym i globalnym². W literaturze przedmiotu³ podkreśla się, że z jednej strony rozwój cywilizacyjno-gospodarczy ma wpływ na profity i zyski w sferze społeczno-ekonomicznej człowieka, z drugiej jednak strony powoduje szkody i koszty w środowisku naturalnym.

Zgodnie z postanowieniami art. 68 ust. 4 w zw. z art. 74 ust. 1–2 i 4 Konstytucji RP⁴ „władze publiczne są obowiązane do (...) zapobiegania negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska” (art. 68), zaś ochrona środowiska jest ich obowiązkiem. Ponadto „władze publiczne prowadzą politykę zapewniającą bezpieczeństwo ekologiczne współczesnemu i przyszłym pokoleniom”, a także „wspierają działania obywateli na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska” (art. 74).

1 T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 647 ze zm., dalej: u.p.o.ś.

2 Zob. P. Aptowicz, *Podatki i inne daniny publiczne służące celom ochrony środowiska w Polsce*, w: E. Zębek, N. Kulbacka-Burakiewicz (red.), *Terroryzm wobec środowiska potencjalnym zagrożeniem współczesnych czasów – wybrane zagadnienia*, Olsztyn 2017, s. 91 i n.

3 Np. W. Małolepszy, *Podatki i opłaty ekologiczne jako instrumenty polityki środowiskowej*, w: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym*, Poznań 2022, s. 189–209.

4 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

Ze wskazanych regulacji można wywieść, że ustrojodawca krajowy główny akcent kładzie na politykę ekologiczną, utożsamiając ją z wszelką aktywnością państwa polegającą na kompleksowej ochronie środowiska naturalnego w powiązaniu z regulowaniem wykorzystywania jego komponentów w sposób racjonalny⁵. Działania na rzecz środowiska naturalnego nawiązują także do ujęcia międzynarodowego polityki ekologicznej, w tym polityki Unii Europejskiej i państw członkowskich, gdyż stanowią jeden z priorytetów współczesnych wyzwań rozwojowych, i tym samym nawiązują do koncepcji zrównoważonego rozwoju w aspekcie ekologicznym⁶.

Współczesna polityka ekologiczna wymaga aktualnie przyjmowania zarówno bieżących, jak i strategicznych decyzji zarządczych na różnych szczeblach⁷. Polityka ekologiczna postrzegana jako spójny plan działania propaguje proekologiczne rozwiązania i zachęca do ich podejmowania oraz służy wyznaczaniu obszarów ochrony środowiska i doborowi odpowiednich instrumentów jej realizacji⁸. Jej głównymi uczestnikami są zatem władze państwowe, władze samorządowe i podmioty gospodarcze. Działania podejmowane w ramach polityki ekologicznej mają charakter celowy i świadomy w obszarze gospodarowania środowiskiem przyrodniczym. Wśród nich wymienia się wszelkie czynności związane z kształtowaniem ekosystemów lub wybranych elementów biosfery i z gospodarowaniem środowiskiem, a więc użytkowaniem jego zasobów i walorów⁹. Polityka środowiskowa polega na stworzeniu odpowiednich warunków funkcjonowania środowiska przyrodniczego i niezakłócania jego procesów ewolucyjnych. Tym samym dąży ona do wypracowania odpowiedniego systemu pozyskiwania korzyści z bogactw naturalnych, zgodnego z potrzebami biologicznymi, a także z prawami przyrody, ekonomicznymi i społecznymi¹⁰. Jednym zaś z instrumentów polityki ekologicznej wykorzystywanych w zarządzaniu środowiskiem są instrumenty ekonomiczne, do których należą podatki i opłaty ekologiczne¹¹.

5 Por. W. Małolepszy, *Podatki...*, s. 190.

6 Zob. szerzej J. Wysocki, *Ekonomiczny wymiar polityki ekologicznej w ramach działalności gospodarczej*, w: S. Partycki, R. Sobiecki (red.), *Wartości i nowoczesność w strategii odpowiedzialnego rozwoju. Nowe ścieżki rozwoju w Europie Środkowej i Wschodniej*, Lublin 2017, s. 170–171.

7 A. Wasiuta, *Ekonomiczne instrumenty polityki ekologicznej w kontekście zarządzania środowiskowego*, w: T. Noch, J. Sączuk (red.), *Współdziałanie systemu zarządzania i inżynierii produkcji. Teoria i praktyka*, Gdańsk 2015, s. 228.

8 Por. J. Wysocki, *Ekonomiczny...*, s. 170; W. Małolepszy, *Podatki...*, s. 190.

9 K. Górka, B. Poskrobko, W. Radecki, *Ochrona środowiska*, Warszawa 2001, s. 64.

10 Por. M. Niedźwiedz, *Wybrane aspekty współczesnej polityki ekologicznej Rzeczypospolitej Polskiej*, „Facta Simonidis” 2020, nr 1, s. 99–114, zwłaszcza s. 103; B. Poskrobko, T. Poskrobko, *Zarządzanie środowiskiem w Polsce*, Warszawa 2012, s. 91–92.

11 Zob. np. B. Bartniczak, M. Ptak, *Opłaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wrocław 2011, s. 40–41.

Celem artykułu jest opis i analiza szeroko pojętych podatków i innych danin publicznych służących celom ochrony środowiska – ze szczególnym uwzględnieniem zasobów naturalnych. Obszar badań dotyczył zatem przedstawienia pojęcia i cech charakterystycznych dla podatków środowiskowych (ekologicznych), przy zwróceniu uwagi, że ustawodawca polski nie definiuje tego terminu. Ponadto wykazano charakter prawny oraz cechy i funkcje opłat środowiskowych (ekologicznych) stanowiących podstawowe środki finansowo-prawne krajowego prawa ochrony środowiska. W opracowaniu zwrócono także uwagę na wątpliwości interpretacyjne dotyczące samego pojęcia zasobów naturalnych, co znajduje przełożenie na problemy związane z zakwalifikowaniem poszczególnych instrumentów ekonomicznych polityki środowiskowej do tej właśnie grupy.

1. Podatki i opłaty środowiskowe (ekologiczne) – pojęcie i cechy charakterystyczne

Obecnie dużą uwagę koncentruje się na środowisku i jego prawnej ochronie. Dlatego funkcjonujące w poszczególnych krajach systemy podatkowe zaczęły podlegać zmianom, które miały na celu tworzenie narzędzi do ochrony środowiska naturalnego. Proces ten szczególnie widoczny jest w UE, która za cel postawiła szersze stosowanie zasady „zanieczyszczający środowisko płaci” i przeniesienie ciężaru podatkowego z obciążeń pracy na podatki ekologiczne¹².

Ustawodawca w polskim porządku prawnym nie definiuje pojęcia podatku środowiskowego (ekologicznego). Wynika to z faktu, że w Polsce nie występują podatki, które miałyby w swej nazwie określenie „ekologiczne”. Stąd mowa jedynie o podatkach mających charakter ekologiczny, za które uważa się podatki, które mają związek z ochroną środowiska¹³.

Legalna definicja podatków ekologicznych pochodzi z art. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 691/2011¹⁴, gdzie nazwany jest on „podatkiem związanym ze środowiskiem”. Jest to dosłowne tłumaczenie pojęcia *environmental related tax*, jednakże na potrzeby niniejszego opracowania używany jest

12 Decyzja Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1386/2013/UE z dnia 20 listopada 2013 r. w sprawie ogólnego unijnego programu działań w zakresie środowiska do 2020 r. „Dobra jakość życia z uwzględnieniem ograniczeń naszej planety” (Dz.Urz. UE L 354 z 28.12.2013 r.).

13 Por. M. Ziółko, *Podatki ekologiczne w Polsce*, w: P. Urbanek, E. Walińska (red.), *Ekonomia i nauki o zarządzaniu w warunkach integracji gospodarczej*, Łódź 2016, s. 144.

14 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 691/2011 z dnia 6 lipca 2011 r. w sprawie europejskich rachunków ekonomicznych środowiska (Dz.Urz. UE L 192 z 22.07.2011 r.).

termin „podatek ekologiczny”, który częściej stosuje się w literaturze przedmiotu. Zgodnie z tą regulacją jest to „podatek lub opłata, w którym podstawą opodatkowania jest jednostka fizyczna (lub odpowiednik jednostki fizycznej) substancji, której negatywny wpływ na środowisko naturalne został udowodniony i w systemie ESA 95 uznawany jest za podatek”. Podatki te stanowią dochody szeroko rozumianego sektora finansów publicznych. Poza tym podatki ekologiczne definiuje Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)¹⁵ jako „obowiązkową, bezzwrotną płatność na rzecz państwa, która nakładana jest na przedmiot (podstawę) opodatkowania. Ten przedmiot opodatkowania powinien mieć istotny wpływ na środowisko naturalne”¹⁶. Jednakże J. Śleszyński jest zdania, że: „Dokonana przez Eurostat definicja podatków środowiskowych w kilku punktach odbiega od rozwiązań stosowanych w wielu zestawieniach krajowych, a także w »liberalnych« publikacjach OECD, gdzie podatki o podstawie środowiskowej (*environmentally related taxes*) to prawie wszystkie zobowiązania lub płatności, które powstają z tytułu bezpośredniego lub pośredniego związku ze środowiskiem przyrodniczym i jego zasobami”¹⁷. Uwzględnienie tych definicji sprawia, że pojawiają się wątpliwości dotyczące charakteru tych podatków i podstaw teoretycznych, na jakich bazują¹⁸.

Jak wcześniej wspomniano, brak jednolitej i powszechnie obowiązującej definicji, a także różnorodne ujęcie problemu opodatkowania ekologicznego w literaturze przedmiotu sprawiają, że próba wyjaśnienia znaczenia podatków ekologicznych napotyka na trudności¹⁹. Wydaje się, że w odniesieniu do niniejszego artykułu najbardziej trafną definicją podatku ekologicznego jest ta zaproponowana w literaturze przedmiotu przez J. Głuchowskiego, zgodnie z którą podatki ekologiczne to przymusowy ciężar fiskalny, oddziałujący na zachowania podatników poprzez połączenie nakazu rozważnego korzystania z dóbr środowiska oraz zakazu szkodliwego oddziaływania wraz z możliwością wyboru podstawy opodatkowania lub poszczególnych zamiennych elementów dyspozycji normy prawnopodatkowej²⁰.

15 Ang. Organization for Economic Co-operation and Development.

16 M. Ziółko, *Podatki...*, s. 144.

17 J. Śleszyński, *Podatki środowiskowe i podział na grupy podatków według metodyki Eurostatu*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2014, nr 3, s. 56.

18 European Environment Agency, *Environmental taxation and EU environmental policies. EEA Report No 17/2016*, Luxembourg 2016, s. 13–16.

19 Por. W. Małolepszy, *Podatki...*, s. 194 – w sposób tabelaryczny autor ujmuje różne definicje tych podatków.

20 J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002, s. 21–22.

Warto dodać, że podatki ekologiczne w ujęciu danych Eurostatu podzielono na cztery grupy rodzajowe wyodrębnione ze względu na przedmiot, który wywiera wpływ na środowisko²¹. Na tej podstawie wyróżnia się zatem: 1) podatki energetyczne – w ramach tej grupy podatkiem obciążona jest energia użytkowana zarówno w transporcie, jak i w procesach stacjonarnych; 2) podatki transportowe – związane z użytkowaniem pojazdów silnikowych; 3) podatki emisyjne – dotyczące podatków związanych z emisją zanieczyszczeń oraz hałasu; a także będące przedmiotem niniejszego opracowania 4) podatki od zasobów naturalnych – dotyczące górnictwa, wykorzystania zasobów leśnych oraz gospodarki wodnej²².

Analizując pojęcie podatku ekologicznego, należy wspomnieć, że w literaturze przedmiotu przez podatek rozumie się obowiązkową, bezzwrotną płatność na rzecz państwa, która nakładana jest na przedmiot (podstawę) opodatkowania²³. Natomiast zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁴ podatek to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe i bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Warto dodać, że podatki ekologiczne w rozumieniu wąskim w swojej konstrukcji zakładają doliczenie narzutu ekologicznego do cen produktów uciążliwych dla środowiska²⁵. Z kolei w szerokim znaczeniu mają one charakter obciążeń finansowych ponoszonych w związku ze środowiskiem. W tym rozumieniu za podatki związane ze środowiskiem uważa się, poza podatkami *sensu stricto*, również inne obciążenia podobnego charakteru, czyli m.in. opłaty²⁶.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy zwrócić uwagę – pomimo istnienia pewnych ograniczeń – na przyjęte rozwiązania proekologiczne w zakresie akcyzy. Otóż podatek akcyzowy wpisuje się w definicję podatku ekologicznego określoną przez OECD. Akcyza jest to bowiem podatek selektywny, nakładany na ściśle określone wyroby. Podatek ten można nazwać więc podatkiem konsumpcyjnym – rezultatem podatku akcyzowego jest obciążenie konsumpcji wyrobów podlegających opodatkowaniu²⁷. Niewątpliwie wyroby objęte akcyzą, do których zalicza się: wyroby energetyczne, paliwa silnikowe, paliwa opałowe, biokomponenty czy energię elektryczną,

21 Zob. np. P. Aptowicz, *Podatki...*, s. 92; J. Śleszyński, *Podatki...*, s. 55–56; M. Ziółko, *Podatki...*, s. 143.

22 Szerzej M. Ziółko, *Podatki...*, s. 143.

23 Zob. B. Kryk, L. Kłos, I.A. Łucka, *Opłaty i podatki ekologiczne po polsku*, Warszawa 2011, s. 27.

24 T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.

25 B. Kryk, L. Kłos, I.A. Łucka, *Opłaty...*, s. 27.

26 P. Aptowicz, *Podatki...*, s. 92.

27 K. Lasiński-Sulecki, *Akcyza od produktów energetycznych i energii elektrycznej w Dyrektywie 2003/96/WE a podatki ekologiczne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3–4, s. 73.

wywierają presję na środowisko i mają znaczenie dla polityki ekologicznej²⁸. Akcyza w całości stanowi dochód budżetu centralnego²⁹. Odnosząc się zaś do klasyfikacji wynikającej z Eurostatu i przypisując do istniejących podatków ekologicznych grup rodzajowych takich jak energia, transport, zanieczyszczenia (emisja) i zasoby naturalne, napotyka się na pewne utrudnienia związane z jednoznacznym określeniem podatków akcyzowych w Polsce. Wśród nich ewidencjonowana jest bowiem duża część podatków od surowców, półproduktów czy produktów, które mogą, lecz nie muszą, zostać wykorzystane jako paliwo³⁰.

Podatki i inne daniny publiczne (a zatem m.in. opłaty) mogą być instrumentem spełniającym funkcję fiskalną lub nefiskalną³¹. Pomimo że podstawową, klasyczną funkcją podatków jest funkcja fiskalna, polegająca na zapewnieniu państwu środków niezbędnych do jego funkcjonowania, to nie jest to funkcja jedyna³². Funkcja nefiskalna dzieli się zaś na konstrukcje o założeniu stymulacyjnym (zachęcające do określonego działania) i ograniczającym (zniechęcającym do określonego zachowania)³³. Dlatego odnosząc się do opodatkowania ekologicznego, zdecydowanie większe znaczenie przypisuje się funkcjom nefiskalnym, często determinującym próśrodkowemu charakter instrumentu. Wśród nich wymienia się funkcję stymulacyjną (bodźcową, motywacyjną), funduszową i informacyjną³⁴.

Opłaty ekologiczne są tak jak i podatki ekologiczne rodzajem daniny publicznej, tym samym według art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP daniny te (jako świadczenia i ciężary publiczne) mogą być nakładane i określane wyłącznie w ustawie (chodzi tu o elementy konstrukcyjne, tzn. podmioty zobowiązane do uiszczania opłat, przedmiot opłaty, podstawa wymiaru, stawki i ich różnicowanie, ulgi i zwolnienia).

Ustawodawca najważniejsze ogólne przepisy dotyczące opłat uregulował w tytule V dziale I u.p.o.s. pt. „Środki finansowo-prawne”. Według art. 272 u.p.o.s. środki finansowo-prawne ochrony środowiska stanowią w szczególności: 1) opłata za korzystanie ze środowiska; 2) administracyjna kara pieniężna; 3) zróżnicowane stawki podatków i innych danin publicznych służące celom ochrony środowiska; 4) opłata emisyjna.

28 Zob. M. Ziółko, *Podatki...*, s. 144–145; B. Kryk, L. Kłos, I.A. Łucka, *Opłaty...*, s. 28.

29 P.P. Małecki, *System opłat i podatków ekologicznych w Polsce na tle rozwiązań w krajach OECD*, Kraków 2012, s. 171.

30 Zob. J. Śleszyński, *Podatki...*, 59.

31 Do takiego podziału funkcji podatków ekologicznych odnosi się np. M. Ziółko, *Podatki...*, s. 142–143, przy czym funkcję fiskalną i nefiskalną określa jako funkcję bodźcową, fiskalną i redystrybucyjną.

32 Szerzej P. Gołasa, *Znaczenie podatków ekologicznych dla dochodów budżetowych państw UE*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2020, nr 1, s. 29–39.

33 A. Gomulowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 354.

34 Szerzej W. Małolepszy, *Podatki...*, s. 197–199.

Jak podnosi W. Radecki³⁵, ustawodawca dopuścił się tu jednak nadużycia, zrównując opłaty z administracyjnymi karami pieniężnymi. Środek finansowo-prawny ochrony środowiska to opłata (niepodwyższona), stawki podatków i innych danin publicznych. Administracyjna kara pieniężna i opłata podwyższona to środki odpowiedzialności prawnej. Zgodnie zaś z art. 275 u.p.o.ś. do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska są obowiązane zasadniczo podmioty korzystające ze środowiska. Artykuł 277 ust. 1 i 4 u.p.o.ś. stanowi, że opłaty za korzystanie ze środowiska podmiot korzystający ze środowiska wnosi na rachunek urzędu marszałkowskiego właściwego ze względu na miejsce korzystania ze środowiska. Natomiast wpływ z tytułu opłat stanowią przychody Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej oraz dochody budżetów powiatów i budżetów gmin. Trzeba dodać, że szereg opłat ekologicznych uregulowanych jest w przepisach odrębnych dotyczących obszaru ochrony środowiska.

Przez pojęcie opłaty ekologicznej w literaturze ekonomicznej zazwyczaj rozumie się zobowiązanie za pewien rodzaj usługi środowiskowej³⁶. Opłaty ekologiczne, określane także „za korzystanie ze środowiska”, są opłatami publicznymi, tzn. wpływy z tych opłat są przeznaczane na realizację zadań publicznych w sferze ochrony środowiska. Ich cechą jest zatem to, że muszą mieć związek ze środowiskiem naturalnym.

Opłaty ekologiczne pełnią dwojaki rodzaj funkcje³⁷: bodźcową (zachęcającą do działań ochronnych, do zachowań prośrodowiskowych bądź skłaniającą do unikania działań niekorzystnie wpływających na środowisko) i redystrybucyjną (środki pochodzące z opłat powinny być przekazane na finansowanie realizacji zadań związanych z ochroną środowiska i jako takie stanowić źródło funduszy ekologicznych finansujących przedsięwzięcia realizowane przez podmioty publiczne i prywatne, których celem jest ograniczenie uciążliwości dla środowiska wynikających z działalności człowieka)³⁸.

Zarówno podatki, jak i opłaty ekologiczne stanowią daniny publiczne o charakterze pieniężnym; kategorie te łączy przymusowy i bezzwrotny charakter, różnicuje zaś ekwiwalentność³⁹. W ogólnym założeniu opłaty są ekwiwalentne, tzn. ponoszącemu opłatę przysługuje określone świadczenie wzajemne. W rozpatrywanym przypadku jest to możliwość korzystania z zasobów środowiska i stanowi szczególnego rodzaju

35 W. Radecki, *Opłaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, Warszawa 2009, s. 47.

36 A. Wasiuta, *Ekonomiczne...*, s. 232.

37 Szerzej A. Barczak, *Opłaty za korzystanie ze środowiska jako źródło finansowania zadań ochronnych jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 4, cz. 1, s. 702.

38 *Ibidem*. Zob. także M. Ziółko, *Podatki...*, s. 142.

39 W. Małolepszy, *Podatki...*, s. 195.

wycenę poszczególnych komponentów środowiska⁴⁰. Wyróżnikami podatku od opłaty są lub powinny być zatem ekwiwalentność i zindywidualizowanie. Cechą charakterystyczną opłaty jest jej odpłatny (ekwiwalentny) charakter, co oznacza, że wiąże się ona z wzajemnym świadczeniem ze strony podmiotu publicznoprawnego na rzecz tego, kto wnosi opłatę. Odpłatność ma charakter prawny indywidualny, zatem podmiot wnoszący opłatę może z tego tytułu wystąpić z roszczeniem o wzajemne świadczenie państwa bądź gminy na swoją rzecz, przy czym odpłatności nie należy utożsamiać z równowartością⁴¹. Opłata jest „indywidualną zapłatą za zindywidualizowane świadczenie”⁴². W doktrynie podnosi się, że opłata jest formą daniny publicznej, pod warunkiem że obowiązek jej ponoszenia na rzecz państwa czy jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.) wynika z innych ustaw niż ustawa budżetowa⁴³.

Pomimo to dość trudno wskazać różnicę pomiędzy podatkami a opłatami ekologicznymi⁴⁴. Zazwyczaj przyjmuje się, że podatek, w przeciwieństwie do opłaty, nie pociąga za sobą bezpośredniego świadczenia państwa na rzecz podatnika. W odniesieniu do danin ekologicznych nie jest to prawdą, szczególnie w przypadku polskich opłat za korzystanie ze środowiska, które nie niosą za sobą żadnych kontrświadczeń – czy może trafniej: świadczeń wzajemnych – ze strony państwa na rzecz podmiotów wnoszących opłaty⁴⁵. Należy zatem przyjąć, że podstawowa różnica polega na tym, iż dochody z opłat powinny być zwrotnie przeznaczone na finansowanie działań związanych z poprawą środowiska, zaś dochody z tytułu podatków są ogólnym dochodem budżetowym, który może, ale nie musi być przeznaczony na przedsięwzięcia ekologiczne⁴⁶.

Nie do końca jasny jest zatem charakter prawny opłaty ekologicznej, tj. za korzystanie ze środowiska; nie zostało bowiem rozstrzygnięte, czy jest ona opłatą, czy podatkiem. Problem wynika przede wszystkim z braku w porządku prawnym legalnej definicji opłaty, w tym opłaty ekologicznej. Ponieważ jednak pojęcie to używane jest równoległe z terminem „podatek”, należy przyjąć, że opłata ma zbliżone, choć nieco odmienne własności⁴⁷.

⁴⁰ A. Barczak, *Opłaty...*, s. 703.

⁴¹ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 13.

⁴² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 137.

⁴³ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 25.

⁴⁴ P.P. Małecki, *Podatki ekologiczne w Polsce w latach 2002–2008*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Finanse” 2011, nr 875, s. 79–90.

⁴⁵ Zob. M. Rogulski, *System opłat za korzystanie ze środowiska w Polsce*, „Ekonomia” 2014, nr 39, s. 127.

⁴⁶ B. Fiedor (red.), *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, Warszawa 2002.

⁴⁷ Zob. A. Sekuła, *Dochody gmin z tytułu opłat*, w: S. Korenik, A. Dybała (red.), *Dylematy rozwoju lokalnego i regionalnego na początku XXI wieku*, Wrocław 2010, s. 272–280.

2. Zasoby naturalne – ustalenia terminologiczne

Kategoria zasobów naturalnych jest najczęściej stosowana w sensie „zapasu” (skarbu), gdy pragnie się wyrazić ich wielkość w ujęciu liczbowym. Natomiast zasoby w sensie ich użyteczności (wartości użytkowej) są nazywane „warunkami naturalnymi” (przyrodniczymi), a także użytkami. Nadmierna eksploatacja zasobów i degradacja środowiska naturalnego uszczupla bogactwo narodowe i może okazać się barierą ekologiczną rozwoju⁴⁸.

Pojęcie zasobów naturalnych występuje zamiennie lub obok takich określeń jak: „bogactwa naturalne”, „zasoby (obiekty) przyrody” czy też „obiekty naturalne”. Najszerszy zakres ma – jak się wydaje – pojęcie zasobów przyrody utożsamiane w literaturze z pojęciem obiektów naturalnych. Będą to zatem m.in. kopaliny, lasy i wody⁴⁹ oraz parki narodowe. Termin „zasoby” w znaczeniu słownikowym to: „złoża rud, minerałów, roślinność, surowce itp. bogactw naturalne ważne dla gospodarki i przemysłu”, a „zasób” to: „pewna (znaczna) ilość czegoś, nagromadzona w celu wykorzystania w przyszłości, zapas, rezerwa”⁵⁰.

Ustawodawca polski nie skonstruował definicji legalnej pojęcia zasobów naturalnych, przy czym termin „zasoby” w odniesieniu do poddanych reglamentacji prawnej komponentów środowiska trafił do języka prawnego i prawniczego z nauk ekonomicznych i zwłaszcza przyrodniczych – wzbogacono go o charakter czy rodzaj zasobu, tj. „naturalne”⁵¹.

Dodatkowo wątpliwości interpretacyjne rodzi już sam tytuł i kategorie zasobów ujęte w ustawie z dnia 6 lipca 2001 r. o zachowaniu narodowego charakteru strategicznych zasobów naturalnych kraju⁵². Zgodnie z jej art. 1 do strategicznych zasobów naturalnych kraju zalicza się: 1) wody podziemne oraz wody powierzchniowe w ciekach naturalnych i w źródłach, z których te cieki biorą początek, w kanałach, w jeziorach i w zbiornikach wodnych o ciągłym dopływie; 2) wody polskich obszarów morskich wraz z pasmem nadbrzeżnym i ich naturalnymi zasobami żywymi i mineralnymi, a także zasobami naturalnymi dna i wnętrza ziemi znajdującego się w granicach tych obszarów; 3) lasy państwowe; 4) złoża kopalin niestanowiące części składowych nieruchomości gruntowej; 5) zasoby przyrodnicze parków narodowych.

48 K. Górka, *Zasoby naturalne jako czynnik rozwoju społeczno-gospodarczego*, „Gospodarka w Praktyce i Teorii” 2014, nr 3, s. 36.

49 Zob. G. Grabowska, *Zasoby naturalne w świetle prawa międzynarodowego*, „Prawne Problemy Górnictwa” 1980, nr 4, s. 30.

50 W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 10, Warszawa 1968, s. 783.

51 A. Haładyj, J. Trzewik, *Pojęcie strategicznych zasobów naturalnych – uwagi krytyczne*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2014, nr 1, s. 28–29, 31.

52 Dz.U. z 2018 r. poz. 1235.

Regulacja ta do strategicznych zasobów naturalnych kraju zalicza zatem pięć wyliczonych w zamkniętym katalogu kategorii zasobów, stanowiących przedmiot różnych ustaw z zakresu prawa ochrony środowiska. To z kolei stwarza kolejne przeszkody w przestrzeganiu zasady zrównoważonego rozwoju oraz ochrony i zarządzania naturalnymi zasobami gospodarczo-społecznymi kraju, innymi niż wyliczonymi w tej ustawie.

Przedstawiona dotychczas analiza podatków i opłat ekologicznych oraz zasobów naturalnych pozwala przenieść metodykę Eurostatu na grunt krajowych rozwiązań prawnych. Wyłączenia z kategorii podatków (i opłat) ekologicznych od zasobów naturalnych stanowią: podatki od ropy naftowej i gazu ziemnego oraz podatki związane z posiadaniem ziemi (surowce do dalszego chemicznego przetworzenia, minerały i związki chemiczne czerpane bezpośrednio ze środowiska). Zrezygnowano też z zaliczenia do tej grupy podatków i opłat lokalnych⁵³: opłaty uzdrowiskowej i opłaty miejscowej. Są one wprost związane z użytkowaniem środowiska, ale szkodliwy wpływ na środowisko nie jest oczywisty. Zaliczenie tych opłat do grupy podatków od zasobów naturalnych nie jest możliwe z powodu zawartej w metodyce, ściśle gospodarczej koncepcji zasobów naturalnych⁵⁴.

Co więcej, wspomniany wcześniej podatek akcyzowy nałożony na wyroby objęte akcyzą niewątpliwie ma wpływ na środowisko naturalne ze względu na przedmiot opodatkowania (energia, transport, zanieczyszczenie – emisja). Pomimo rozwiązań proekologicznych to jednak akcyza wymyka się tak z klasyfikacji jako podatku ekologicznego, jak i podatku związanego z ochroną zasobów naturalnych.

3. Opłaty i podatki ekologiczne związane z ochroną zasobów naturalnych

Przeprowadzone wywody uzasadniają dokonanie charakterystyki opłat i podatków ekologicznych związanych z zasobami naturalnymi w polskim porządku prawnym. Przeprowadzono analizę następujących opłat: za usługi wodne, za wyłączenie gruntów z produkcji rolniczej lub leśnej, za usuwanie drzew i krzewów, opłaty eksploatacyjnej i za wstęp do parku narodowego. Ponadto badaniami objęto podatek leśny, gdyż w Polsce pojęcie podatku ekologicznego jest często formułowane szerzej i obejmuje swym zakresem także korzystanie z zasobów środowiska naturalnego⁵⁵, zaś las należy do strategicznych zasobów naturalnych.

⁵³ Zob. art. 17 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.).

⁵⁴ Zob. J. Śleszyński, *Podatki...*, s. 63–64.

⁵⁵ Zob. M. Ziółko, *Podatki...*, s. 146.

Oplaty za usługi wodne reguluje ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne⁵⁶. Stanowią one jeden z instrumentów ekonomicznych w gospodarowaniu wodami. Usługi wodne to rodzaj korzystania z wód. Polegają one na zapewnieniu gospodarstwom domowym, podmiotom publicznym oraz podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą możliwości korzystania z wód w zakresie wykraczającym poza zakres powszechnego, zwykłego i szczególnego korzystania z wód. Warto dodać, że w obrocie cywilno-gospodarczym przyjmuje się, iż należność wiąże się z podpisaną umową, a opłata za usługi wodne jest należnością za świadczone usługi i jej cechą jest ekwiwalentność⁵⁷.

Zgodnie z art. 268 ust. 1 u.p.w. opłaty za usługi wodne uiszcza się za: pobór wód podziemnych lub wód powierzchniowych; wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi; odprowadzanie do wód: wód opadowych lub roztopowych ujętych w otwarte lub zamknięte systemy kanalizacji deszczowej służące do odprowadzania opadów atmosferycznych albo systemy kanalizacji zbiorczej w granicach administracyjnych miast, wód pochodzących z odwodnienia gruntów w granicach administracyjnych miast; pobór wód podziemnych i wód powierzchniowych na potrzeby chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów wodnych; wprowadzanie do wód lub do ziemi ścieków z chowu lub hodowli ryb oraz innych organizmów wodnych. Regulacja ta zawiera czynności lub działania, za które należy uiścić opłaty; stanowi ona fundament całego systemu opłat. W myśl art. 268 ust. 3 u.p.w. opłaty za usługi wodne, dotyczące poboru wód podziemnych lub wód powierzchniowych, nie ponosi się za pobór wód z morskich wód wewnętrznych.

Opłata za usługi wodne za pobór wód składa się z opłaty stałej (art. 271 u.p.w.) i opłaty zmiennej (art. 272 u.p.w.) uzależnionej od ilości wód pobranych, choć nie każda usługa wodna podlega obu rodzajom opłaty. Wysokość opłat stałych i zmiennych można wyliczyć na podstawie ściśle określonych wzorów (algorytmów). Przykładowo wysokość opłaty stałej za pobór wód podziemnych, jak i wód powierzchniowych ustala się jako iloczyn jednostkowej stawki opłaty, czasu wyrażonego w dniach i maksymalnej ilości wody podziemnej wyrażonej w m³/s, która może być pobrana na podstawie pozwolenia wodnoprawnego albo pozwolenia zintegrowanego (art. 271 ust. 2–3 u.p.w.). Natomiast wysokość opłaty zmiennej za pobór wód podziemnych lub wód powierzchniowych, także w odniesieniu do celów realizacji zadań własnych gminy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia ludności w wodę przeznaczoną do spożycia przez ludzi, ustala się jako iloczyn jednostkowej stawki opłaty i ilości pobranych wód podziemnych lub wód powierzchniowych, wyrażonej w m³ (art. 272 ust. 1–2 u.p.w.).

⁵⁶ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 960 ze zm., dalej: u.p.w.

⁵⁷ K. Filipek, P. Michalski, M. Soberski, *Prawo wodne – analiza wybranych zagadnień*, Legalis/el. 2022.

Co do zasady opłatę za usługi wodne ustalają Wody Polskie oraz przekazują jej wysokość podmiotom obowiązującym do ponoszenia opłat za usługi wodne w formie informacji rocznej, zawierającej także sposób obliczenia tej opłaty.

Opłata za wyłączenie gruntów z produkcji rolniczej lub leśnej określona jest w ustawie z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych⁵⁸, która reguluje zasady ochrony gruntów rolnych i leśnych oraz rekultywacji i poprawiania wartości użytkowej gruntów (art. 1 u.o.g.r.l.). Osoba, która uzyskała zezwolenie na wyłączenie gruntów z produkcji, jest obowiązana uiścić należność i opłaty roczne, a w odniesieniu do gruntów leśnych – także jednorazowe odszkodowanie w razie dokonania przedwczesnego wyrębu drzewostanu. Obowiązek taki powstaje od dnia faktycznego wyłączenia gruntów z produkcji (art. 12 ust. 1 u.o.g.r.l.). W piśmiennictwie przyjęto, że są to dwa odrębne obowiązki finansowe⁵⁹. Przez należności rozumie się jednorazową opłatę z tytułu trwałego wyłączenia gruntów z produkcji, natomiast interesująca nas opłata roczna to opłata roczna z tytułu użytkowania na cele nierolnicze lub nieleśne gruntów wyłączonych z produkcji, w wysokości 10% należności, uiszczana: w razie trwałego wyłączenia – przez lat 10, a w przypadku nietrwałego wyłączenia – przez okres tego wyłączenia, nie dłużej jednak niż przez 20 lat od chwili wyłączenia tych gruntów z produkcji (art. 4 pkt 12 i 13 u.o.g.r.l.). Warto dodać, że należność i opłaty roczne za wyłączenie z produkcji gruntów leśnych w lasach ochronnych są wyższe o 50% (art. 12 ust. 12 u.o.g.r.l.). Możliwość podejmowania działalności gospodarczej neutralnej dla środowiska wiąże się bowiem z koniecznością wylesiania połaci lasów poprzez dokonanie przedwczesnego wyrębu drzewostanu, co wynika z uprzywilejowania ochrony gruntów leśnych w stosunku do ochrony gruntów rolnych⁶⁰.

Zgodnie z art. 12 ust. 14 u.o.g.r.l. opłatę roczną za dany rok uiszcza się w terminie do dnia 30 czerwca tego roku, przyjmując w odniesieniu do gruntów rolnych kwoty określone na podstawie ust. 7 (przy użyciu tabeli wskazującej na wysokość należności), zaś do gruntów leśnych za podstawę ustalenia cenę 1 m³ drewna, stosowaną przy wymiarze podatku leśnego w danym roku. Brak w u.o.g.r.l. określenia możliwości zmiany przeznaczenia gruntów leśnych na rolne bez obowiązku uiszczania tych opłat powoduje trudności dla inwestorów tworzących nowe miejsca pracy. Jednak na wniosek organu wykonawczego j.s.t. marszałek województwa – w odniesieniu do gruntów rolnych, dyrektor regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych – w odniesieniu do gruntów leśnych, a w odniesieniu do obszarów wchodzących w skład

58 T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 82, dalej: u.o.g.r.l.

59 A. Wodka, *Przeznaczanie gruntów rolnych na cele budowlane, cz. II – wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej*, „Nieruchomości” 2023, nr 6, s. 25–26.

60 W. Radecki, *Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 151.

parków narodowych – dyrektor parku mogą umorzyć całość lub część należności i opłat rocznych, a w odniesieniu do gruntów leśnych jednorazowe odszkodowanie w razie dokonania przedwczesnego wyrębu drzewostanu w przypadku inwestycji o charakterze użyteczności publicznej z zakresu oświaty i wychowania, kultury, kultu religijnego oraz ochrony zdrowia i opieki społecznej, jeżeli inwestycja ta służy zaspokojeniu potrzeb lokalnej społeczności, oraz dotyczącej powiększenia lub założenia cmentarza, jeżeli obszar gruntu podlegający wyłączeniu nie przekracza 1 ha i nie ma możliwości zrealizowania inwestycji na gruncie nieobjętym ochroną (art. 12 ust. 16 u.o.g.r.l.). Spory wywoływała kwestia cywilnoprawnego lub administracyjnego charakteru analizowanych obciążeń⁶¹. Wątpliwości aktualnie rozwiewa art. 22b ust. 1 i 3 u.o.g.r.l., zgodnie z którym należności i opłaty roczne są niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publiczno-prawnym w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁶². W przypadku nieterminowej wpłaty lub jej braku powstaje obowiązek zapłaty odsetek w wysokości jak od zaległości podatkowych. Marszałek województwa to wierzyciel i organ egzekucyjny uprawniony do egzekucji należności za zobowiązania z tytułu dochodów, w tym opłat.

Opłaty za usuwanie drzew i krzewów reguluje ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody⁶³, w odniesieniu do ochrony drzew i krzewów. Usunięcie ich na podstawie zezwolenia tworzy, co do zasady, obowiązek poniesienia przez posiadacza nieruchomości opłat⁶⁴, które nalicza i pobiera organ właściwy do wydania zezwolenia (art. 84 ust. 1–3 u.o.p.). Aktualnie stawki opłat za usuwanie drzew nie mogą przekraczać 500 zł, a krzewów 200 zł (art. 85 ust. 1–6 u.o.p.). Od zasady, że za usuwanie drzew i krzewów pobiera się opłaty, ustawodawca w art. 86 u.o.p. wprowadza katalog wyjątków. Obok zwolnień z obowiązku ponoszenia opłat według art. 86 u.o.p. ustawodawca w art. 84 ust. 3 i 4 u.o.p. przewiduje kolejny mechanizm prawny złagodzenia obciążeń opłatowych, stosowany tylko, gdy organ właściwy do wydawania zezwolenia wydał zezwolenie warunkowe⁶⁵.

61 Szerzej J. Bieluk, w: J. Bieluk, D. Łobos-Kotowska, *Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, Legalis/el. 2015, art. 12.

62 T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483.

63 T.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 13, dalej: u.o.p.

64 Opłatę za usunięcie drzewa ustala się, mnożąc liczbę cm obwodu pnia drzewa mierzonego na wysokości 130 cm i stawkę opłaty, a opłatę za usunięcie krzewu ustala się, mnożąc liczbę metrów kwadratowych powierzchni gruntu pokrytej usuwanymi krzewami i stawkę opłaty (art. 85 ust. 1 i 3 u.o.p.).

65 Wówczas organ ten ma obowiązek odroczenia na okres 3 lat terminu uiszczenia opłaty za usunięcie. Po upływie tego terminu organ dokonuje sprawdzenia warunków i ustalona opłata ulega umorzeniu (art. 84 ust. 3 i 4 u.o.p.).

Artykuł 88 ust. 1 pkt 1–6 u.o.p. zawiera katalog ustawowych przesłanek, zgodnie z którymi wójt (burmistrz, prezydent miasta) wymierza administracyjną karę pieniężną za usunięcie, zniszczenie lub uszkodzenie drzewa lub krzewu. Kara ta jest nakładana na posiadacza nieruchomości albo właściciela urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego⁶⁶, albo na inny podmiot, jeżeli działał bez zgody posiadacza nieruchomości. Jej uiszczenie następuje, co do zasady, w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja w sprawie wymierzenia kary stała się ostateczna (art. 88 ust. 2–3 u.o.p.). Ustawodawca w art. 88 ust. 6 i 8–9 u.o.p. uregulował także termin umorzenia kary i możliwość rozłożenia jej na raty, a decyzje w tych sprawach wydawać ma wójt (burmistrz albo prezydent miasta). Z analizy art. 89 u.o.p. wynika, że ustawodawca aktualnie odstąpił⁶⁷ od nakładania tej kary w sposób sztywny, przewidując możliwości różnicowania wysokości wymierzanej kary. Regulację tę oceniono pozytywnie. Sztywna i bezwzględna wysokość kary budziła kontrowersje w doktrynie i orzecznictwie⁶⁸.

Opłata eksploatacyjna uregulowana jest w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze⁶⁹. Zgodnie z art. 134 ust. 1–3 u.p.g.g. przedsiębiorca, który uzyskał koncesję na wydobywanie kopaliny ze złoża, a w przypadku koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złoża węglowodorów oraz wydobywanie węglowodorów ze złoża – uzyskał decyzję inwestycyjną, wnosi opłatę eksploatacyjną będącą źródłem dochodów gmin, na obszarze których eksploatuje się złoża surowców naturalnych⁷⁰. Opłata eksploatacyjna nie przynosi przedsiębiorcy bezpośredniego ekwiwalentu i nie ma charakteru cywilnoprawnego. Jest to opłata o administracyjnej proveniencji, która według niektórych kryteriów mogłaby nosić cechy podatku⁷¹. Ustalana jest jako iloczyn jej stawki i ilości kopaliny wydobytej ze złoża bilansowego i pozabilansowego, w okresie rozliczeniowym. Jest to opłata podstawowa. Stawki opłat eksploatacyjnych dla poszczególnych rodzajów kopalin określa załącznik do ustawy. W przypadku kopaliny towarzyszącej i kopaliny współwystępującej wydobytej ze złoża węglowodorów stawka opłaty eksploatacyjnej wynosi 50%.

⁶⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.).

⁶⁷ Zob. P. Zielińska, *Administracyjna kara pieniężna za usuwanie drzew lub krzewów bez zezwolenia – charakter odpowiedzialności*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2015, nr 1, s. 113.

⁶⁸ *Ibidem*, s. 107 i przytoczona tam literatura. Zob. także wyrok TK z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, OTK-A 2014, nr 7, poz. 68.

⁶⁹ T.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 69, dalej: u.p.g.g.

⁷⁰ Np. K. Szamałek, *Analiza funkcjonowania nowego systemu opłaty eksploatacyjnej*, „Przegląd Geologiczny” 2004, nr 4, s. 311–319.

⁷¹ H. Schwarz, *Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz*, t. II, Legalis/el. 2022, art. 134.

Okresem rozliczeniowym z tytułu opłaty eksploatacyjnej jest półrocze liczone odpowiednio od dnia 1 stycznia do dnia 30 czerwca i od dnia 1 lipca do dnia 31 grudnia (art. 137 ust. 1 u.p.g.g.). Spośród wszystkich opłat stanowi ona w miarę wydajne źródło dochodów gmin⁷². Jest pobierana na podstawie rozdziału VII u.p.g.g. (pt. „Opłaty”); stanowi w 60% dochód gminy, na terenie której prowadzona jest działalność objęta koncesją, a w 40% dochód Narodowego Funduszu Środowiska i Gospodarki Wodnej (art. 141 ust. 1 u.p.g.g.).

Opłaty za wstęp do parku narodowego reguluje przytaczana już u.o.p. Park narodowy jest jedną z form ochrony przyrody (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.o.p.) i obejmuje obszar wyróżniający się szczególnymi wartościami przyrodniczymi, naukowymi, społecznymi, kulturowymi i edukacyjnymi, o powierzchni nie mniejszej niż 1000 ha, na którym ochronie podlega cała przyroda oraz walory krajobrazowe (art. 8 ust. 1 u.o.p.). Za wstęp do parku narodowego lub na niektóre jego obszary oraz za udostępnianie parku narodowego lub niektórych jego obszarów mogą być pobierane opłaty (art. 12 ust. 3 u.o.p.), choć zgodnie z art. 12 ust. 10 u.o.p. Minister Środowiska, uwzględniając zróżnicowanie walorów przyrodniczych i krajobrazowych parków narodowych, nasilenie ruchu turystycznego i jego oddziaływanie na przyrodę parków narodowych, określił, w drodze rozporządzenia, parki narodowe lub niektóre ich obszary, gdzie za wstęp pobiera się opłaty⁷³. To zróżnicowanie między „mogą być pobierane” (ust. 3) i „pobiera się” (ust. 10), czyli należy pobierać, doprowadziło do różnicy zdań w piśmiennictwie⁷⁴. Jedni utrzymują, że opłaty można pobierać tylko w tych parkach lub obszarach, które wskazał minister⁷⁵, inni uważają, że tam opłaty pobierać należy, nawet jeżeli dyrektor parku narodowego nie widzi takiej potrzeby, gdzie indziej zaś opłaty pobierać można, jeżeli dyrektor parku narodowego widzi taką potrzebę⁷⁶.

Zgodnie z art. 12 ust. 4–6 u.o.p. wysokość opłaty ustala dyrektor parku narodowego. Opłata za jednorazowy wstęp do parku nie może przekraczać kwoty 6 zł waloryzowanej o prognozowany średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, przyjęty w ustawie budżetowej. Opłaty uiszcza się w formie wykupu biletu

72 Obwieszczenie Ministra Klimatu i Środowiska z dnia 28 października 2025 r. w sprawie stawek opłat na rok 2026 z zakresu przepisów Prawa geologicznego i górniczego (M.P. poz. 1157).

73 Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 18 marca 2013 r. w sprawie parków narodowych lub niektórych ich obszarów, gdzie za wstęp pobiera się opłaty (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1030).

74 Szerzej W. Radecki, *Parki narodowe w systemach prawnych ochrony przyrody polskim, czeskim i słowackim. Część II – prawo obowiązujące*, „Ius Novum” 2015, nr 1, s. 24, 32.

75 Zob. A. Lipiński, *Opłaty za wstęp do parku narodowego*, „Problemy Ekologii” 2006, nr 3, s. 159; J. Gospodarek, *Prawo w turystyce*, Warszawa 2006, s. 197.

76 W. Radecki, *Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 134–135.

wstępu jednorazowego lub wstępu wielokrotnego w miejscach pobierania opłat lub wnosi się na rachunek bankowy parku narodowego. Ustawodawca przyjął ponadto szeroki katalog zwolnień podmiotowych od opłaty za wstęp do parku narodowego lub na jego niektóre obszary (art. 12 ust. 7 u.o.p.). Przewiduje ponadto zniżki opłat w wysokości 50% stawki opłaty ustalonej przez dyrektora parku narodowego (art. 12 ust. 8 u.o.p.).

Podatek leśny reguluje ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁷⁷. Zgodnie z art. 1 ust. 1–2 u.p.l. opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Lasem zaś są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. W art. 2 ust. 1 u.p.l. uregulowano zakres podmiotowy, zgodnie z którym co do zasady podatnikami podatku leśnego, z zastrzeżeniem ust. 2, są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące: 1) właścicielami lasów, z zastrzeżeniem ust. 3; 2) posiadaczami samoistnymi lasów; 3) użytkownikami wieczystymi lasów; 4) posiadaczami lasów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Kolejna kwestia to podstawa opodatkowania podatkiem leśnym, którą według art. 3 u.p.l. stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Wysokość podatku za podatek leśny od 1 ha za rok podatkowy wynosi, według art. 4 u.p.l. z zastrzeżeniem ust. 3, równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna⁷⁸ uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Do ceny tej nie wlicza się kwoty podatku od towarów i usług. Dla lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego ulega obniżeniu o 50%. Rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy.

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego w myśl art. 5 ust. 1 u.p.l. zasadniczo powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Organem podatkowym właściwym w sprawach podatku leśnego jest wójt (burmistrz, prezydent miasta), co wynika wprost z art. 6 ust. 1 u.p.l. Stosownie do art. 6a ust. 1 u.p.l. osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku rolnego dotyczący

⁷⁷ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 176, dalej: u.p.l.

⁷⁸ Średnią cenę sprzedaży drewna, o której mowa w ust. 1, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału (art. 4 ust. 4 u.p.l.).

przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Ustawodawca w art. 7 u.p.l. przewidział katalog zwolnień i ulg od podatku leśnego. Jak podnoszą komentatorzy, nie ma zatem już zwolnień zawartych w „odrębnych” ustawach, innych niż u.p.l.⁷⁹ Tym samym uporządkowano katalog zwolnień i ulg od podatku leśnego, poprzez ich zgromadzenie w jednej ustawie. Poza tym rada gminy może wprowadzać w drodze uchwał zwolnienia obowiązujące na terenie gminy. Są to jednakże zwolnienia, które obowiązują dopiero po podjęciu stosownej uchwały przez radę gminy.

Podsumowanie

Przeprowadzone badania dotyczyły wybranych podatków i innych danin publicznych służących celom ochrony środowiska – ze szczególnym uwzględnieniem zasobów naturalnych. Ze względu na szeroki obszar podjętej tematyki główny akcent położono na analizę pojęcia podatku ekologicznego, które w polskim porządku prawnym nie zostało zdefiniowane. Analizy doprowadziły do sformułowania następujących wniosków. Niezależnie od przytoczonych definicji i podziałów podatków ekologicznych wywodzących się z regulacji UE oraz organizacji międzynarodowej OECD należy traktować je jako podatki i inne daniny publiczne, które ze względu na ich charakter służą celom ochrony środowiska. Termin „podatek ekologiczny” na gruncie prawa krajowego obejmuje zarówno podatki, jak i opłaty ekologiczne, gdyż ustawodawca polski posiada względną swobodę w określaniu nazw różnych kategorii danin publicznych. Zdecydowana ich większość nazwana jest jednak jako „opłata”. Każda z tych danin charakteryzuje się pewnymi cechami, takimi jak: przymusowość, bezzwrotność, pieniężny charakter. Niewątpliwie element wspólny to także ich stosunek do zmian zachodzących w środowisku naturalnym. Daniny ekologiczne są pobierane przez państwo lub j.s.t. w celu wykonywania zadań publicznych z zakresu ochrony środowiska. Opodatkowanie ekologiczne zdecydowanie większe znaczenie przypisuje funkcjom нефiskalnym, m.in. stymulacyjnej, redystrybucyjnej, funduszowej czy informacyjnej, często determinującym prośrodowiskowy charakter instrumentu. Poznanie różnicy konstrukcyjnej między podatkiem a opłatą ekologiczną pozwala stwierdzić, że ekwiwalentność cechująca opłatę jest nierzadko płynna i przez to trudna do uchwycenia. Przedstawione w opracowaniu poszczególne opłaty i podatki ekologiczne związane z zasobami naturalnym (wody, kopaliny, lasy i parki narodowe)

⁷⁹ L. Etel, *Podatek leśny. Komentarz*, w: L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009.

uzasadniają ich wybór wynikający z zakwalifikowania ich przez ustawodawcę do tej właśnie grupy. Zamknięty katalog zasobów naturalnych budzi jednak zastrzeżenia co do innych, niewyodrębnionych w nim, elementów przyrodniczych.

Bibliografia

- Aptowicz P., *Podatki i inne daniny publiczne służące celom ochrony środowiska w Polsce*, w: E. Zębek, N. Kulbacka-Burakiewicz (red.), *Terroryzm wobec środowiska potencjalnym zagrożeniem współczesnych czasów – wybrane zagadnienia*, Olsztyn 2017.
- Barczak A., *Opłaty za korzystanie ze środowiska jako źródło finansowania zadań ochronnych jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 4, cz. 1.
- Bartniczak B., Ptak M., *Opłaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wrocław 2011.
- Bieluk J., Łobos-Kotowska D., *Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, Legalis/el. 2015.
- Doroszewski W. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 10, Warszawa 1968.
- Etel L., *Podatek leśny. Komentarz*, w: L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009.
- European Environment Agency, *Environmental taxation and EU environmental policies. EEA Report No 17/2016*, Luxembourg 2016.
- Fiedor B., *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, Warszawa 2002.
- Filipek K., Michalski P., Soberski M., *Prawo wodne – analiza wybranych zagadnień*, Legalis/el. 2022.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Gluchowski J., *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002.
- Gołasa P., *Znaczenie podatków ekologicznych dla dochodów budżetowych państw UE*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2020, nr 1.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Gospodarek J., *Prawo w turystyce*, Warszawa 2006.
- Górka K., *Zasoby naturalne jako czynnik rozwoju społeczno-gospodarczego*, „Gospodarka w Praktyce i Teorii” 2014, nr 3.
- Górka K., Poskrobko B., Radecki W., *Ochrona środowiska*, Warszawa 2001.
- Grabowska G., *Zasoby naturalne w świetle prawa międzynarodowego*, „Prawne Problemy Górnictwa” 1980, nr 4.
- Haładyj A., Trzewik J., *Pojęcie strategicznych zasobów naturalnych – uwagi krytyczne*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2014, nr 1.
- Kryk B., Kłos L., Łucka I.A., *Opłaty i podatki ekologiczne po polsku*, Warszawa 2011.

- Lasiński-Sulecki K., *Akcyza od produktów energetycznych i energii elektrycznej w Dyrektywie 2003/96/WE a podatki ekologiczne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3–4.
- Lipiński A., *Oplaty za wstęp do parku narodowego*, „Problemy Ekologii” 2006, nr 3.
- Małecki P.P., *Podatki ekologiczne w Polsce w latach 2002–2008*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Finanse” 2011, nr 875.
- Małecki P.P., *System opłat i podatków ekologicznych w Polsce na tle rozwiązań w krajach OECD*, Kraków 2012.
- Małolepszy W., *Podatki i opłaty ekologiczne jako instrumenty polityki środowiskowej*, w: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym*, Poznań 2022.
- Niedźwiedz M., *Wybrane aspekty współczesnej polityki ekologicznej Rzeczypospolitej Polskiej*, „Facta Simonidis” 2020, nr 1.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Poskrobko B., Poskrobko T., *Zarządzanie środowiskiem w Polsce*, Warszawa 2012.
- Radecki W., *Oplaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, Warszawa 2009.
- Radecki W., *Parki narodowe w systemach prawnych ochrony przyrody polskim, czeskim i słowackim. Część II – prawo obowiązujące*, „Ius Novum” 2015, nr 1.
- Radecki W., *Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Radecki W., *Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Rogulski M., *System opłat za korzystanie ze środowiska w Polsce*, „Ekonomia” 2014, nr 39.
- Schwarz H., *Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz*, t. II, Legalis/el. 2022.
- Sekuła A., *Dochody gmin z tytułu opłat*, w: S. Korenik, A. Dybała (red.), *Dylematy rozwoju lokalnego i regionalnego na początku XXI wieku*, Wrocław 2010.
- Szamałek K., *Analiza funkcjonowania nowego systemu opłaty eksploatacyjnej*, „Przegląd Geologiczny” 2004, nr 4.
- Śleszyński J., *Podatki środowiskowe i podział na grupy podatków według metodyki Eurostatu*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2014, nr 3.
- Wasiuta A., *Ekonomiczne instrumenty polityki ekologicznej w kontekście zarządzania środowiskowego*, w: T. Noch, J. Saczuk (red.), *Współdziałanie systemu zarządzania i inżynierii produkcji. Teoria i praktyka*, Gdańsk 2015.
- Wodka A., *Przeznaczanie gruntów rolnych na cele budowlane, cz. II – wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej*, „Nieruchomości” 2023, nr 6.
- Wysocki J., *Ekonomiczny wymiar polityki ekologicznej w ramach działalności gospodarczej*, w: S. Partycki, R. Sobiecki (red.), *Wartości i nowoczesność w strategii odpowiedzialnego rozwoju. Nowe ścieżki rozwoju w Europie Środkowej i Wschodniej*, Lublin 2017.
- Zielińska P., *Administracyjna kara pieniężna za usuwanie drzew lub krzewów bez zezwolenia – charakter odpowiedzialności*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2015, nr 1.
- Ziółko M., *Podatki ekologiczne w Polsce*, w: P. Urbanek, E. Walińska (red.), *Ekonomia i nauki o zarządzaniu w warunkach integracji gospodarczej*, Łódź 2016.

Selected environmental (green) fees and taxes – with particular emphasis on the protection on natural resources

Abstract

The permanent and continuous deterioration of the natural environment requires active responding to these phenomena on the part of public authorities. Any activity involving the appropriate management of environmental protection processes is part of the framework of the state's green policy. One of the economic instruments of this policy are "green taxes" and "green fees". However, these concepts, apart from the tax itself, have not been defined by the Polish legislator and this issue is addressed in relevant literature only. Interpretive doubts were also intensified by the lack of a legal definition of the term natural resources. The aim of this article is, therefore, to characterize and analyze green fees and taxes, which are one of the economic instruments that make the state's ecological policy. Reference is also made to the scope and concept of natural resources, because on this basis a scheme for selecting individual public levies is built, assigning them to this specific category. The study employs the method of investigation of the law in force, taking positive current law as its basis. The following conclusions have been made. The concept of "green tax" is regulated by EU law. This definition includes both fees and taxes that are public levies related to environmental protection, with the national legislator having relative freedom in defining their different names. In Poland, these tributes are compulsory, non-refundable and monetary in nature. Regardless of the name used, these levies have a common attitude towards changes in the natural environment and the fact that by collecting them public tasks in the field of environmental protection are carried out. Unfortunately, it is difficult to grasp the difference between a green tax and a green fee. This difference lies in the latter's equivalence. Due to its pro-environmental nature, ecological taxation has a greater non-fiscal significance. Interpretation difficulties are also caused by natural resources, which are not defined in Polish legislation but only regulated in a closed catalogue, excluding other natural elements. The article takes into account the law in force as at 31 January 2026.

Keywords: ecological policy, economic instruments, green taxes, green fees, natural resources

CYTOWANIE

Jachimowicz-Jankowska P., *Wybrane podatki i opłaty środowiskowe (ekologiczne) – ze szczególnym uwzględnieniem ochrony zasobów naturalnych*, „Acta Iuris Stetinensis” 2026, nr 2 (58), 71–91, DOI: 10.18276/ais.2026.58-04.