

ANDRZEJ GORGOL¹

Prawo ochrony środowiska jako ustawa daninowa

Złożony do redakcji: 24.02.2020. Zaakceptowany do druku: 28.06.2020

Streszczenie

Opracowanie ma na celu wykazanie, że Prawo ochrony środowiska jest ustawą, która nakłada daniny publiczne w celu ochrony środowiska naturalnego w Polsce. Ten akt prawny charakteryzuje się szczególnymi cechami i rozwiązaniami prawnymi. Autor sformułował tezę, że niektóre przepisy dotyczące opłat za korzystanie ze środowiska i opłaty emisyjnej naruszają konstytucyjne standardy wyłączności ustawy daninowej, prawa do przewidywalnego opodatkowania, przyzwoitej legislacji i demokratycznego państwa prawnego.

Słowa kluczowe: konstytucja, środowisko naturalne, danina publiczna, opłata.

¹ Dr hab. Andrzej Gorgol – Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Zielonogórski (Polska); e-mail: agorgol@gmail.com; ORCID: 0000-0002-4313-4426. Badania nie są finansowane przez żadną instytucję.

ANDRZEJ GORGOL

Environmental Law as an Impost Act

Submitted: 24.02.2020. Accepted: 28.06.2020

Abstract

The paper aims to show that the Polish Environmental Law is an act that imposes public imposts to protect Poland's natural environment. This act features certain specific qualities and legal solutions. The author has formulated a claim that some of the provisions concerning the fees for the use of the natural environment and the emissions surcharge breach the constitutional standards of exclusivity of an impost act, of the right to predictable taxation, decent legislation, and a democratic state of law.

Keywords: constitution, natural environment, public impost, charge.

Uwagi wstępne

Ochrona środowiska naturalnego jest ważnym zadaniem publicznym, którego doniosłość normatywna znajduje potwierdzenie w treści ustawy zasadniczej². Jedną z fundamentalnych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej stanowi łączenie tej ochrony ze zrównoważonym rozwojem³. Ustawa zasadnicza wprowadza powszechny obowiązek dbałości o stan środowiska naturalnego⁴. Rozwiązanie to jest umotywowane interesem publicznym, który pozwala na wprowadzanie ograniczeń w korzystaniu z praw i wolności człowieka oraz obywatela⁵. Ochrona środowiska naturalnego jest przede wszystkim obowiązkiem organów władzy publicznej⁶. Wykonywanie tego obligatoryjnego zadania publicznego nie jest możliwe bez wydatkowania znacznych zasobów środków publicznych bezpośrednio z budżetu państwa⁷, budżetów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego⁸, a także w ramach gospodarki pozabudżetowej, w szczególności prowadzonej w formie Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej z siedzibą w Warszawie oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej⁹. Niewątpliwie aktywność organów władzy publicznej w sferze ochrony środowiska naturalnego nie może ograniczać się tylko do rozdysponowywania środków publicznych, ale wymaga również ustawowego sprecyzowania

² Por. art. 5, art. 68 ust. 4, art. 74 ust. 2 i 4, art. 86 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., tekst jedn. Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 z późn. zm., powołanej dalej jako Konstytucja RP.

³ Zob. art. 5 Konstytucji RP.

⁴ Zob. art. 86 Konstytucji RP.

⁵ Zob. art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

⁶ Por. art. 74 ust. 2 i art. 86 Konstytucji RP.

⁷ Dotyczy to zwłaszcza środków publicznych ujętych w resortowej części budżetu państwa, której dysponentem jest minister właściwy w sprawach ochrony środowiska.

⁸ Przejawem konsolidacji finansów publicznych w Polsce była likwidacja gminnych i powiatowych funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Obecnie zadania tych funduszy finansowane są bezpośrednio z budżetów gmin i powiatów. Zob. np. art. 403 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1396 z późn. zm., powoływanej dalej jako p.o.ś.

⁹ Stosownie do art. 386 pkt 3 Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej to instytucje ochrony środowiska.

źródeł, instrumentów i procedur zasilenia finansowego¹⁰. Państwo i jednostki samorządu terytorialnego w ramach funkcji redystrybucyjnej finansów publicznych przejmują od innych podmiotów ich zasoby pieniężne, aby następnie przeznaczyć je na pokrycie wydatków i rozchodów publicznych ponoszonych na realizację zadań publicznych¹¹. Podział PKB na płaszczyźnie podmiotowej oznacza więc ingerowanie w chronioną konstytucyjnie sferę własności i innych praw ekonomicznych. Konstytucja RP uzależnia taką ingerencję i wywłaszczeniowy jej skutek od jej umocowania w ustawie¹². Zastrzeżenie dla aktu prawnego formy ustawowej ma także uzasadnienie w standardach konstytucyjnych systemu finansów publicznych. W szczególności dotyczy to określenia źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego¹³ i instrumentów władztwa podatkowego oraz daninowego¹⁴. Należy także podkreślić, że konieczność ustawowego uregulowania gospodarki środkami publicznymi przeznaczonymi na finansowanie zadań publicznych wynika również z ustawy o finansach publicznych, która reglamentuje formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych i ich gospodarkę finansową¹⁵. Równie istotne znaczenie mają ustawy ustrojowe samorządu terytorialnego i szczególnego prawa administracyjnego, które określają zadania wykonywane przez jednostki tego samorządu oraz możliwości tworzenia własnych struktur organizacyjnych do wykonywania tych zadań¹⁶.

Prawo ochrony środowiska jest ustawą, która przewiduje stosowanie środków prawnofinansowych w celu ochrony środowiska naturalnego¹⁷. Chociaż uregulo-

¹⁰ Wynika to chociażby z konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, zasady praworządności, ustawowego umocowania władzy publicznej do ingerowania w prawa i wolności człowieka oraz obywatela, zasady wyłączności ustawy daninowej, przewidywalności świadczenia publicznego, ustawowego określenia zadań i źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego, a także źródła ich władztwa podatkowego.

¹¹ Zob. np. E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018, s. 29–30; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 2, Warszawa 2000, s. 57–62.

¹² Zob. art. 31 ust.3 Konstytucji RP.

¹³ Zob. art. 167 ust. 3 Konstytucji RP.

¹⁴ Zob. art. 168 Konstytucji RP.

¹⁵ Por. np. art. 8 i art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm., powołanej dalej jako u.f.p.

¹⁶ Szerzej zob. A. Gorgol, *Fiskalne ograniczenia władztwa jednostek samorządu terytorialnego w zakresie kreowania podmiotów gospodarki komunalnej*, [w:] W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa 2019, s. 263–282.

¹⁷ Uregulowane są w Tytule V p.o.ś. zatytułowanym „Środki finansowo-prawne”.

wanie tych instrumentów budzi kontrowersje w literaturze przedmiotu¹⁸, należy podkreślić, że zasadne jest ich wykorzystanie do motywowania za pomocą pieniężnej korzyści lub dolegliwości podmiotów korzystających z zasobów środowiska naturalnego do zachowań pożądaných z punktu widzenia dbałości o to środowisko. W tym celu mogą być wykorzystane również podatki i inne daniny publiczne. Charakterystyczna jest bowiem dla tych instrumentów prawnofinansowych funkcja stymulacyjna, która zazwyczaj powoduje ujemne następstwa fiskalne¹⁹. Jednak te uszczuplenia zaplanowanych dochodów i przychodów publicznych są zasadne, gdy przemawiają za tym szczególnie doniosłe wartości i interes publiczny. Jak już wspomniano, ochrona środowiska naturalnego spełnia to wymaganie.

Nasylenie treści Prawa ochrony środowiska zagadnieniami typowymi dla podatków i innych danin publicznych powoduje, że ta ustawa ma kompleksowy, interdyscyplinarny charakter. Niniejsze opracowanie stanowi próbę zdiagnozowania, czy i w jakim zakresie można uznać ją za ustawę daninową, a także co w tym uregulowaniu jest nietypowe i kontrowersyjne? Przyjęto wstępne założenie badawcze, że jedynie niektóre uregulowania prawnofinansowych środków ochrony środowiska naturalnego mieszczą się w konstytucyjnych standardach ustawy daninowej. Wynikają z niego determinanty zakresu przedmiotowego niniejszego opracowania. Po pierwsze, z formalnego punktu widzenia ustawowy katalog środków prawa finansowego wykorzystywanych do ochrony środowiska naturalnego jest otwarty²⁰. Z tego powodu można wyodrębnić instrumenty nazwane, czyli wymienione przykładowo w Prawie ochrony środowiska, oraz środki nienazwane, a więc pominięte w treści ustawowego katalogu²¹. Zakres niniejszego opracowania rozciąga się tylko na skatalogowane daniny publiczne i ich instrumenty konstrukcyjne. Po drugie, jurydyzacja środków ochrony środowiska naturalnego jest w różnym stopniu odzwierciedlona w treści analizowanego aktu prawnego. Powoduje to konieczność ustalenia wartości progowej treści normatywnej, której przekroczenie pozwala na uznanie uregulowania za ustawę daninową. Zgodnie z nakazem prokonsty-

¹⁸ A. Gorgol, *Kontrowersje uregulowania prawnofinansowych środków ochrony środowiska. Zagadnienia systemowe*, [w:] B. Jeżyńska, E. Kruk (red.), *Prawne instrumenty ochrony środowiska* Lublin 2016, s. 23–36.

¹⁹ W literaturze z zakresu prawa ochrony środowiska słusznie zauważono, że opłaty za korzystanie pełnią funkcję zarówno fiskalną, jak i stymulacyjną, zwaną także bodźcową. Zob. Z. Traczyński, *Funkcjonowanie opłat i kar pieniężnych w ochronie środowiska*, Wrocław 1985, s. 140. Z kolei doktryna prawa finansowego jest zgodna, że wszystkie instrumenty prawnofinansowe pełnią funkcję fiskalną oraz trzy funkcje pozafiskalne, tj. stymulacyjną, redystrybucyjną i informacyjno-kontrolną. Zob. np. W. Wójtowicz, *Funkcje finansów publicznych*, [w:] eadem (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. 8, Warszawa 2017, s. 18–21; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 57–60.

²⁰ Zob. art. 272 p.o.ś.

²¹ A. Gorgol, *Kontrowersje uregulowania...*, s. 26–27.

tucyjnej wykładni prawa i uznaniem ustawy zasadniczej za fundament polskiego systemu prawnego wspomniany próg jest kształtowany przez konstytucyjne standardy ustawy nakładającej obowiązek zapłaty daniny publicznej²².

Minimalna treść ustawy daninowej

Problematyka nakładania danin publicznych stanowi istotne zagadnienie konstytucyjne, gdyż prawo daninowe ingeruje w sferę chronionych przez ustawę zasadniczą praw i wolności człowieka oraz obywatela. Nakładanie podatków i innych danin publicznych jest typową prerogatywą władzy ustawodawczej oraz klasycznym atrybutem imperium suwerennego państwa²³. Obowiązek zapłacenia daniny publicznej jest następstwem zaistnienia zdarzenia opisanego w ustawie daninowej²⁴. Nałożenie takiego ciężaru publicznego nie może wynikać z podstawowego aktu prawnego, a więc z rozporządzenia lub aktu prawa miejscowego²⁵. Przemawiają za tym następujące argumenty. Po pierwsze, zasada przewidywalności daniny publicznej. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem, tylko gdy zostały one określone w ustawie²⁶. Po drugie, standard wyłączności ustawy daninowej. Konstytucja RP wyraźnie zastrzega do uregulowania przepisami ustawowymi enumeratywnie wskazanych zagadnień, czyli nakładania podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków²⁷. Po trzecie, ingerencja organu władzy publicznej w prawa i wolności człowieka oraz obywatela jest dopusz-

²² Por. art. 8, art. 84, art. 217 Konstytucji RP.

²³ Szerzej zob. A. Gorgol, *Władztwo podatkowe Polski w zakresie kształtowania konstrukcji akcyzy w warunkach członkostwa w Unii Europejskiej*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy: blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 116–135; T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 348–360; eadem, *Prawo finansowe...*, s. 29–33; W. Łączkowski, *Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych*, [w:] I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga Pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kostekiemu*, Kraków 2012, s. 229–234; C. Kosikowski, *Władztwo finansowe Unii Europejskiej a suwerenność finansową państw członkowskich*, [w:] idem, *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 167–174.

²⁴ Zob. art. 217 Konstytucji RP.

²⁵ Por. art. 92 i art. 94 Konstytucji RP.

²⁶ Zob. art. 84 Konstytucji RP.

²⁷ Zob. art. 217 Konstytucji RP.

czalna tylko na podstawie i w granicach ustawy²⁸. Niewątpliwie zapłacenie daniny publicznej oznacza uszczuplenie majątku adresata tego konstytucyjnego obowiązku, którego prawa majątkowe są chronione. Już z samego faktu nałożenia ogólnej powinności uiszczenia tego świadczenia publicznego wynikają liczne powinności w zasadzie o charakterze formalnym, instrumentalnym, pomocniczym, których prawidłowe wykonanie jest konieczne do obliczenia kwoty należnej daniny publicznej i powstania zobowiązania do jej uiszczenia w oznaczonej wysokości²⁹. Również w tym przypadku ograniczeniu ulegają liczne prawa i wolności podlegające ochronie konstytucyjnej. Na przykład, sfera prywatności i ochrony danych osobowych jest ograniczana przez nałożenie ustawowych obowiązków informacyjnych³⁰. Po czwarte, daniny publiczne płacone są przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. W tym przypadku występuje odstępstwo od wolności działalności gospodarczej umotywowane nadrzędnością interesu publicznego nad interesem indywidualnym przedsiębiorcy. Konstytucja RP dopuszcza ograniczenie tej swobody pod warunkiem, że ma ono umocowanie ustawowe³¹.

Warto zauważyć, że konstytucyjne uregulowanie standardu ustawy daninowej budzi kontrowersje interpretacyjne³². Z wykładni językowo-gramatycznej tego unormowania wynika, że występuje różnica między ustawą podatkową a ustawą daninową. Normatywne sformułowanie „kategorii podmiotów zwolnionych” jest powiązane tylko z podatkami, a nie pozostałymi daninami publicznymi³³. Oznacza to, że zakres obowiązywania zasady wyłączności ustawy podatkowej jest szerszy od analogicznej zasady wyłączności niepodatkowej ustawy daninowej. Takie zróżnicowanie normatywne nie ma uzasadnienia systemowego i celowościowego. Podatki są bowiem typową daniną publiczną³⁴. Zwolnienia podmiotowe stanowią instrumenty polityki podatkowej państwa, która skutecznie może być realizowana z wy-

²⁸ Zob. art. 33 ust. 3 Konstytucji RP.

²⁹ A. Gorgol, *Pojęcie obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych...*, s. 177–180.

³⁰ Zob. art. 51 ust. 2 Konstytucji RP.

³¹ Zob. art. 22 Konstytucji RP.

³² Zob. np. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 137–145; W. Sokolewicz, *Rozdział X „Finanse publiczne”, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005, s. 22; P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2000, s. 273; A. Gorgol, *Constitutional standard of exclusivity of tax act in the light of Polish law*, [w:] *Constitutional Basis of Financial Law. Bratislava Legal Forum 2018, Collection of Papers from the International Academic Conference, Bratislava 2018*, s. 24–29.

³³ Zob. art. 217 Konstytucji RP.

³⁴ W literaturze przedmiotu został sformułowany trafny pogląd, że podatek jest daniną publiczną, której konstrukcja stanowi odpowiedni wzorzec dla innych danin. Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 138.

korzystaniem zarówno instrumentów podatkowych, jak i daninowych. Nie sposób także uznać za racjonalne zróżnicowanie pozycji prawnej adresatów powinności uiszczenia świadczenia publicznego przez odmienne uregulowanie ich dostępu do podmiotowej preferencji, jaką jest zwolnienie z podatku lub pozostałej daniny publicznej. Wręcz przeciwnie, zgodnie z zasadą równości wobec prawa³⁵ wszystkie podmioty charakteryzujące się tą samą cechą relewantną powinny być tak samo traktowane w odróżnieniu od podmiotów nie spełniających tego wymagania³⁶. Skoro podatki są typowymi daninami publicznymi, zwolnienie z ich płacenia powinno być w ten sam sposób uregulowane jak z płacenia pozostałych danin.

Wyliczenie w zamkniętym katalogu konstytucyjnym elementów konstrukcyjnych danin publicznych i instrumentów polityki podatkowej zastrzeżonych do uregulowania w ustawie daninowej nie należy interpretować w ten sposób, że niektóre z nich nie mogą być ukształtowane przepisami wykonawczymi. *Primo facie* z wykładni językowo-gramatycznej wynika wniosek o wyłączności ustawowej formy ich uregulowania³⁷. Jednak wymaga on skorygowania w wyniku zastosowania wykładni systemowej i funkcjonalnej ustawy zasadniczej. W warunkach członkostwa w Unii Europejskiej obowiązuje prymat nadrzędności prawa unijnego bezpośrednio stosowanego w Polsce nad ustawami, które polegają wykładni pro-unijnej³⁸. W systemie prawa polskiego wyżej niż ustawy umiejscowione są także ratyfikowane umowy międzynarodowe, które zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw³⁹. Obie kategorie ponadustawowych aktów prawnych mogą kształtować elementy techniczne daniny publicznej i sposób jej użycia w sposób umożliwiający osiągnięcia założonych rezultatów polityki podatkowej w sferze gospodarczej, politycznej i społecznej. Kolejny argument przemawiający za koniecznością modyfikowania wyników wykładni językowo-gramatycznej uregulowania konstytucyjnego standardu wyłączności ustawy daninowej wynika z zagwarantowania jednostkom samorządu terytorialnego praw podmiotowych, które stanowią tzw. władztwo podatkowe⁴⁰. Organy stanowiące tych jednostek mogą na podstawie i w granicach upoważnienia ustawowego wydawać przepisy prawa miejscowego w formie uchwały wykonawczej odnoszące się do elementów konstrukcyjnych

³⁵ Zob. art. 32 Konstytucji RP.

³⁶ Ten sposób rozumienia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa, której źródłem jest art. 32 ustawy zasadniczej, wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Zob. np. wyrok TK z dnia 12.12.1994 r., sygn. a. K 3/94, OTK 1994, cz. II, s. 141.

³⁷ Por. art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

³⁸ Konstytucyjną podstawę tę wykładni stanowi art. 91 ust. 3 ustawy zasadniczej.

³⁹ Zob. art. 91 ust. 2 Konstytucji RP.

⁴⁰ Zob. art. 168 Konstytucji RP.

daniny publicznej, zwolnień i ulg, a także zrzędzać inkasowy jej pobór. Władztwo podatkowe powoduje więc zróżnicowanie terytorialne, formalne, a przede wszystkim merytoryczne prawa daninowego. Jednak służy ono upodmiotowieniu samorządu terytorialnego w sferze publicznoprawnej, sprzyja realizacji konstytucyjnej zasady samorządności i samodzielności finansowej gmin, powiatów i województw⁴¹. W zakresie ochrony środowiska naturalnego władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego umożliwia dostosowanie prawnych środków ochronnych do gospodarczych, politycznych i społecznych uwarunkowań ich zastosowania w poszczególnych wspólnotach samorządowych oraz służy realizacji konstytucyjnej zasady zrównoważonego rozwoju⁴².

Niewątpliwie ustawa daninowa może być w różnym stopniu nasycona elementami wymienionymi w treści jej konstytucyjnego standardu. W tym kontekście można wyróżnić jej trzy warianty występowania: maksymalny, umiarkowany i minimalny. Ustawa daninowa w ujęciu maksymalnym powinna ujmować w swej treści wszystkie elementy wymienione w art. 217 ustawy zasadniczej. Oznacza to, że wówczas została zrealizowana w pełni konstytucyjna zasada jej wyłączności. Warto zauważyć, że z różnych powodów ten maksymalizm merytoryczny uregulowania nie zawsze jest możliwy do osiągnięcia. W szczególności może to wynikać z uznania legislacyjnego w doborze celów i instrumentów realizacji polityki podatkowej, stosowania uproszczonych form opodatkowania⁴³ czy, jak już wspomniano, z władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, członkostwa w Unii Europejskiej i stosunków międzynarodowych. Drugi wariant ustawy daninowej wiąże się z częściowym wdrożeniem zasady jej wyłączności, ale w stopniu wyższym niż minimalne jej merytoryczne wymagania konstytucyjne. W treści takiego aktu prawnego mogą być pominięte niektóre elementy konstrukcyjne daniny publicznej lub instrumenty polityki podatkowej wymienione w ustawie zasadniczej. W trzecim, minimalistycznym ujęciu ustawa daninowa zawiera tylko konieczne elementy jej standardu konstytucyjnego. To, jaka jest progowa treść aktu prawnego warunkująca uznanie go za taką ustawę, nie wynika wprost z uregulowań prawnych

⁴¹ Szerzej zob. np. M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, s. 134–156; M. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 82–83; J. Serwacki, *Konstytucyjne założenia ustroju finansów samorządu terytorialnego i ich realizacja w ustawodawstwie zwykłym*, [w:] P. Sarnecki (red.), *Samorząd terytorialny. Zasady ustrojowe i praktyka*, Warszawa 2005, s. 141.

⁴² Zob. art. 5 Konstytucji RP.

⁴³ A. Gorgol, *Optymalizacja podatkowa w następstwie wyboru formy podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Kazus Podatkowy” 2018, 3, s. 40–42; W. Wójtowicz, *Uproszczone formy opodatkowania osób fizycznych*, [w:] eadem (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 293–294.

i budzi spory doktrynalne⁴⁴. W pierwszej kolejności należy podkreślić, że zasada wyłączności ustawy daninowej ma istotne znaczenie dla realizacji prawa podmiotowego do przewidywalnego opodatkowania⁴⁵. Im bardziej jest rozbudowany konstytucyjny katalog elementów odnoszących się do daniny publicznej zastrzeżony do uregulowania w takim akcie prawnym, w tym większym stopniu chronione są prawa i wolności obywatela oraz człowieka. Z drugiej zaś strony konstytucyjny standard powinien być postrzegany jako rozwiązanie służebne wobec powszechnej powinności płacenia podatków i innych danin publicznych⁴⁶, a więc służące ochronie dobra wspólnego⁴⁷. Miarkowanie interesu publicznego i ważnego interesu indywidualnego powinno przejawiać się już procesie stanowienia prawa daninowego, a nie tylko jego stosowania. Niewątpliwie koniecznym elementem ustawy daninowej jest uregulowanie w jej treści ogólnego obowiązku zapłacenia jej nieskonkretyzowanej kwoty w związku z zaistnieniem zdarzenia opisanego w tej ustawie. Wymaga to doprecyzowania przynajmniej momentu powstania obowiązku, jego zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Poglądy doktrynalne upatrujące istotę zasady wyłączności ustawy daninowej nie z obowiązkiem podatkowym, ale ze zobowiązaniem podatkowym wydają się pomijać istotne kwestie, które czynią je kontrowersyjnymi. Po pierwsze, zobowiązanie podatkowe jest formą następczą w stosunku do ustawowego obowiązku daninowego⁴⁸. Przesunięcie w czasie formalnych gwarancji ochrony praw człowieka i obywatela, w tym uprawnienie do przewidywalnego opodatkowania, nie ma uzasadnienia celowościowego. Po drugie, nie zawsze dochodzi do przekształcenia obowiązku w zobowiązanie. Najczęściej jest to spowodowane przedawnieniem wymiaru daniny publicznej⁴⁹. Z punktu widzenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności jest zbędne uznanie za wymagane konieczne do zaistnienia ustawy daninowej tych elementów konstrukcyjnych danin publicznych, które służą konkretyzacji i indywidualizacji ustawowego obowiązku zapłacenia świadczenia publicznego, powstaniu stosunku

⁴⁴ Zob. np. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9–12; A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, 124–125; A. Gorgol, *Constitutional standard...*, s. 26–28.

⁴⁵ A. Gorgol, *Prawo do przewidywalnego opodatkowania*, [w:] J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), *Ochrona praw człowieka w Polsce: aksjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*, Toruń 2017, s. 219–230; idem, *Zasada wyłączności ustawy podatkowej jako gwarancja formalna konstytucyjnej ochrony praw podatkownika*, [w:] H. Izdebski, M. Komorowski, M. Pisz (red.), *Gwarancje ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostki*, Warszawa 2016, s. 21, 22.

⁴⁶ Zob. art. 84 Konstytucji RP.

⁴⁷ Jest ono utożsamiane z Rzeczpospolitą Polską. Zob. art. 1 Konstytucji RP.

⁴⁸ Por. art. 4 i art. 5 w zw. z art. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. z Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm., powołanej dalej jako o.p.

⁴⁹ Zob. np. art. 68 o.p. w zw. z art. 281 §1 p.o.ś.

zobowiązaniowego oraz obliczeniu kwoty należności daninowej. Po trzecie, typowe formy ryczałtów daninowych nie wymagają stosowania stawek podatkowych⁵⁰. Kwota należności wynika z przepisów ustawowych, a nie z obliczenia organu podatkowego, płatnika lub podatnika⁵¹.

Warto zauważyć, że ustawa daninowa może być prosta lub złożona w zależności od tego, czy reguluje ona jedną, czy wiele danin publicznych. Prawo ochrony środowiska jest złożoną ustawą, gdyż reguluje różne daniny publiczne. Jak już wspomniano, nazwane środki prawnofinansowej ochrony środowiska to: opłaty, administracyjne kary pieniężne, zróżnicowane stawki podatków i innych danin publicznych służące celom ochrony środowiska⁵². W tym wyliczeniu jedynie opłaty są daninami publicznymi⁵³. Administracyjne kary pieniężne nie mają takiego charakteru, gdyż są środkiem represji, a nie instrumentem funkcji fiskalnej⁵⁴. Z kolei zróżnicowane stawki są elementem konstrukcyjnym danin publicznych, które wynikają z odrębnych ustaw⁵⁵. Prawo ochrony środowiska formułuje więc generalną dyrektywę legislacyjną, która nakazuje zastosowanie stawek do stymulacji proekologicznego zachowania adresatów obowiązku płacenia podatków i innych danin publicznych oraz zróżnicowania wysokości tych świadczeń w zależności od następstw oddziaływania na środowiska naturalne⁵⁶. Uregulowanie tego instrumentu prawnofinansowego⁵⁷ nie tworzy więc obowiązku daninowego, co jest koniecznym elementem konstytucyjnego standardu wyłączności ustawy daninowej.

⁵⁰ Typowe ryczałty występują w podatku dochodowym od osób fizycznych jako karta podatkowa, ryczałt płacony przez osoby duchowne. Zob. np. W. Wójtowicz, *Uprozczone formy opodatkowania...*, s. 297.

⁵¹ A. Gorgol, *Powstanie zobowiązań podatkowych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych...*, s. 182.

⁵² Zob. art. 272 p.o.ś.

⁵³ Zob. art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

⁵⁴ Zob. np. W. Radecki, *Odpowiedzialność prawna w ochronie środowiska*, Warszawa 2002, s. 79; D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004, s. 29; M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 73; W. Radecki, *Kary pieniężne w polskim systemie prawnym. Czy nowy rodzaj odpowiedzialności karnej?*, „Przegląd Prawa Karnego” 1996, 14–15, s. 5–18; M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, 4, s. 123–150; A. Gorgol, *Kontrowersje uregulowania...*, s. 31.

⁵⁵ Stanowią one jeden z elementów technicznych podatku, który określa relację między należnym podatkiem a podstawą opodatkowania. Zob. np. W. Wójtowicz, *Elementy struktury podatku*, [w:] eadem (red.), *Zarys finansów publicznych...*, s. 159–160; eadem, *Struktura podatku*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz, M. Burzec, M. Duda, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski (red.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2015, s. 14–15. Skoro daniny publiczne są podatkiem *sensu largo* w rozumieniu art. 3 pkt 3 o.p., zasadne jest ich opisywanie za pomocą konstrukcji typowego podatku.

⁵⁶ A. Gorgol, *Kontrowersje uregulowania...*, s. 32.

⁵⁷ Zaliczenie stawek do kategorii „środków finansowo-prawnych” jest niekiedy traktowane za definitywny błąd kategoryalny. Zob. B. Draniewicz, *Oplata produktowa*, Warszawa 2009, s. 67. Nie jest

Prawo ochrony środowiska jest ustawą opłatową, gdyż reguluje daniny publiczne mające formę tylko opłaty. Różnica między podatkiem a opłatą dotyczy tylko jednej cechy świadczenia pieniężnego. Podatki są nieodpłatne, a opłaty mają odpłatny charakter⁵⁸. Cecha odpłatności nie powinna być utożsamiana z ekwiwalentnością, a z wzajemnością⁵⁹. Podmiot, który uiszczył opłatę, otrzymuje od państwa lub jednostki samorządu terytorialnego świadczenie wzajemne w formie czynności urzędowej lub usługi publicznej. Opłaty nieekwiwalentne upodabniają się do podatku, a ekwiwalentne do ceny⁶⁰. Brak legalnej definicji opłaty utrudnia ustalenie, czy pod nazwą „opłata” jest ukryty podatek lub typowa opłata. Wynikają z tego spory doktrynalne, które dotyczą również istoty opłat wykorzystywanych do celów ochrony środowiska naturalnego⁶¹. Przyjmując jednak kryterium formalne i stosując ustawową nomenklaturę, należy zwrócić uwagę na wyodrębnienie w katalogu ustawowym prawnofinansowych środków ochrony środowiska opłat za korzystanie z tego środowiska i opłaty emisyjnej⁶².

Prawo ochrony środowiska wyodrębnia wśród opłat za korzystanie ze środowiska tzw. „opłatę podwyższoną”⁶³. Jest ona nakładana na podmioty korzystające z tego środowiska bez uzyskania stosownego pozwolenia lub innej decyzji. Istota tego świadczenia publicznego budzi wątpliwości⁶⁴. Z formalnego punktu widzenia jest ono przynależne do opłat za korzystanie ze środowiska, a więc powinno być uznane za daninę publiczną. Natomiast przeciwko tej kwalifikacji prawnej przemawiają następujące argumenty merytoryczne. Po pierwsze, już w ustawowym opisie zakresu zastosowania opłaty podwyższonej występuje odniesienie do jej

to jednak pogląd trafny, gdyż w ramach uznawania legislacyjnego można definiować pojęcia języka prawnego w oderwaniu od określeń „instrument” i „środek”.

⁵⁸ Cecha nieodpłatności podatku jest ujęta w jego definicji legalnej zawartej w art. 6 o.p. Natomiast opłata nie jest zdefiniowana w żadnym przepisie. Z tego powodu formułowane są jej definicje doktrynalne. Zob. np. A. Drwillo, *Opłaty jako dochody niepodatkowe*, [w:] E. Ruśkowski, C. Kosikowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 621; P. Smoleń, *Opłaty*, [w:] W. Wójciewicz (red.), *Zarys finansów publicznych...*, s. 359–361.

⁵⁹ Szerzej na temat rozgraniczenia odpłatności i ekwiwalentności zob. D. Antonów, *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 321–337.

⁶⁰ Zob. np. A. Gorgol, *Reforma opłaty skarbowej i wyodrębnienie z niej podatku od czynności cywilnoprawnych*, cz. I, „Glosa” 2001, 4, s. 3; L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 474–475; J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 21–23.

⁶¹ Zob. np. J. Gluchowski, *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002, s. 71; B. Draniewicz, *Daniny publiczne związane z korzystaniem ze środowiska – opłaty*, [w:] W. Radecki (red.), *Instytucje środowiska. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2010, s. 100.

⁶² Zob. art. 272 pkt 1 i 4 p.o.ś.

⁶³ Zob. art. 276 ust.1 p.o.ś.

⁶⁴ A. Gorgol, *Kontrowersje uregulowania...*, s. 30–31.

represyjnej funkcji. Sankcjonowana jest bowiem bezprawność korzystania z zasobów środowiska naturalnego. Oznacza to, że adresat powinności jej zapłacenia nie legitymuje się ważnym pozwoleniem lub decyzją organu ochrony środowiska⁶⁵ upoważniającymi go do takiej aktywności. Po drugie, jak sama nazwa opłaty wskazuje, jest ona podwyższona w stosunku do typowej opłaty za korzystanie ze środowiska. W przypadku wprowadzania gazów lub pyłów do powietrza wzrost ciężaru podatkowego jest szczególnie znaczący, gdyż jest on pięciokrotnie zwielokrotniony w odniesieniu do przypadku legalnej ich emisji⁶⁶. Świadczy to, że opłata podwyższona jest przede wszystkim środkiem represyjnym. Po trzecie, kwota tego świadczenia publicznego jest oderwana od skutków ingerencji w zasoby środowiska naturalnego. Opłata podwyższona nie jest więc świadczeniem ani ekwiwalentnym, ani wzajemnym. Stosowana jest z powodów stymulacyjnych, a nie jako instrument funkcji fiskalnej. Po czwarte, przyjmując założenie „racjonalnego prawodawcy” i stosując metodę wnioskowania *argumentum a rubrica*, należy uznać, że umieszczenie w jednej jednostce układu formalnego ustawy wspólnych przepisów odnoszących się do odraczania, zmniejszania umarzania opłaty podwyższonej i administracyjnych kar pieniężnych ma uzasadnienie merytoryczne⁶⁷. W tym kontekście pominięcie w tej regulacji typowych opłat za korzystanie ze środowiska jest także nieprzypadkowe. Świadczy to o odrębności opłaty podwyższonej od tych opłat i jej podobieństwie do sankcji. Wszystkie te argumenty przemawiają za zakwalifikowaniem tego świadczenia publicznego do kategorii administracyjnych sankcji pieniężnych, a nie do opłat i danin publicznych. Należy zatem konsekwentnie uznać, że Prawo ochrony środowiska w zakresie regulacji opłaty podwyższonej nie jest ustawą daninową.

Podsumowanie

Zasadne z punktu widzenia wykonywania konstytucyjnego nakazu ochrony środowiska naturalnego wyposażenie państwa i jednostek samorządu terytorialnego w środki prawnofinansowe wykorzystywane do realizacji tego celu spowodowało nasycenie przepisów Prawa ochrony środowiska rozwiązaniami charakterystycznymi dla ustaw daninowych. Z uwagi na główny, fiskalny motyw nakładania powinności płacenia danin publicznych za takie świadczenia publiczne nie mogą być uznane administracyjne kary pieniężne, które są środkami represyjnymi. W usta-

⁶⁵ Zob. art. 376 w zw. z art. 3 pkt 15 p.o.ś.

⁶⁶ Zob. art. 292 p.o.ś.

⁶⁷ Dział IV Tytuł V p.o.ś.

wowym katalogu nazwanych środków prawnofinansowych wymienione są także stawki podatków i innych danin publicznych stosowane w celach ochrony środowiska. Stanowią one jedne z elementów konstrukcyjnych tych danin. Z oczywistych względów stawki nie są świadczeniami publicznymi w konstytucyjnym i ustawowym znaczeniu. Prawo ochrony środowiska, regulując ten środek, nie ma charakteru ustawy daninowej, chociaż te przepisy należą do prawa daninowego. Danina publiczna stanowi dochód publiczny, a więc świadczenie pieniężne, które jest zaliczane do środków publicznych. Poza celem fiskalnym wyróżnia ją także przymus zapłacenia, którego źródłem jest inna ustawa niż ustawa o finansach publicznych lub ustawa budżetowa. Prawo ochrony środowiska jest taką ustawą w zakresie uregulowania opłat jako prawnofinansowych środków ochrony środowiska. Daninowy jego charakter przejawia się zatem w nałożeniu powinności płacenia opłaty za korzystanie ze środowiska i opłaty emisyjnej.

Ustawy daninowe regulują podatki, opłaty i inne rodzaje danin publicznych. Prawo ochrony środowiska z uwagi na przedmiot unormowania nie może być uznane za ustawę podatkową w znaczeniu ścisłym, gdyż opłaty różnią się od podatku nieodpłatną cechą świadczenia pieniężnego. „Opłatowy format” tej ustawy daninowej jest jednym z istotnym jej wyróżników. Kolejnymi cechami tego aktu prawnego są złożony i rozłączny charakter tej regulacji. Opłaty za korzystanie ze środowiska i opłata emisyjna unormowane są odrębnie, co powoduje że nie ma wspólnych przepisów odnoszących się do tych instrumentów ochrony środowiska. Jednostki redakcyjne Prawa ochrony środowiska dotyczące poszczególnych instrumentów opłatowych powinny spełniać kryteria konstytucyjne warunkujące uznanie tej ustawy za daninową. W tym kontekście należy uznać za wysoce kontrowersyjne zaliczenie do grupy opłat za korzystanie ze środowiska tzw. „opłaty podwyższonej” i w konsekwencji postrzeganie jej w kategoriach daniny publicznej. Za tą krytyczną tezę przemawiają przede wszystkim argumenty merytoryczne, a w szczególności represyjny charakter tego instrumentu.

W polskim prawie nie ma definicji prawnej ustawy daninowej. Ten brak legislacyjny jest źródłem dyskursu naukowego, który ma na celu wyjaśnienie kontrowersji związanych z ustaleniem progowej, minimalistycznej treści tego aktu prawnego. Standard wyłączności ustawy daninowej jest różnie odkodowywany przez przedstawicieli doktryny w zależności od nadawania prymatu wykładni językowo-gramatycznej lub systemowej i celowościowej zastosowanych do interpretowania treści art. 217 Konstytucji RP. Panuje konsensus, że bez nałożenia obowiązku płacenia daniny publicznej nie ma ustawy daninowej. Natomiast wątpliwości dotyczą kwestii, czy wszystkie elementy konstrukcyjne tego świadczenia pieniężnego i polityki podatkowej państwa wymienione w konstytucyjnym przepisie są konieczne dla występowania tej ustawy, a także czy zasada jej wyłączności powinna

być postrzegana w kontekście obowiązku podatkowego *sensu largo*, czy zobowiązania podatkowego w znaczeniu szerokim? Uznając konieczność zawężenia ustaleń wykładni językowo-gramatycznej w wyniku zastosowania wykładni systemowej i celowościowej Konstytucji RP, należy łączyć istotę ustawy daninowej elementami konstrukcyjnymi obowiązku podatkowego. Tylko wówczas Prawo ochrony środowiska może być uznane za ustawę daninową.

Bibliografia

- Adam L., Mazurkiewicz M., *Oplaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985.
- Antonów D., *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017.
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa – (samowola podatkowa), restrikcje finansowe, – zagadnienia pojęciowe*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Bogucka-Felczak M., *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017.
- Draniewicz B., *Daniny publiczne związane z korzystaniem ze środowiska – opłaty*, [w:] W. Radecki (red.), *Instytucje środowiska. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2010.
- Draniewicz B., *Oplata produktowa*, Warszawa 2009.
- Drwiłło A., *Oplaty jako dochody niepodatkowe*, [w:] E. Ruśkowski, C. Kosikowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003.
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Głuchowski J., *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002.
- Gorgol A., *Constitutional standard of exclusivity of tax act in the light of Polish law*, [w:] Constitutional Basis of Financial Law. Bratislava Legal Forum 2018, Collection of Papers from the International Academic Conference, Bratislava 2018.
- Gorgol A., *Fiskalne ograniczenia władztwa jednostek samorządu terytorialnego w zakresie kreowania podmiotów gospodarki komunalnej*, [w:] W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa 2019.
- Gorgol A., *Kontrowersje uregulowania prawnofinansowych środków ochrony środowiska. Zagadnienia systemowe*, [w:] B. Jeżyńska, E. Kruk (red.), *Prawne instrumenty ochrony środowiska*, Lublin 2016.

- Gorgol A., *Optymalizacja podatkowa w następstwie wyboru formy podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Kazus Podatkowy” 2018, 3.
- Gorgol A., *Pojęcie obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. 8, Warszawa 2017.
- Gorgol A., *Powstanie zobowiązań podatkowych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. 8, Warszawa 2017.
- Gorgol A., *Prawo do przewidywalnego opodatkowania*, [w:] J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), *Ochrona praw człowieka w Polsce: aksjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*, Toruń 2017.
- Gorgol A., *Reforma opłaty skarbowej i wyodrębnienie z niej podatku od czynności cywilnoprawnych*, cz. I, „Glosa” 2001, 4.
- Gorgol A., *Władztwo podatkowe Polski w zakresie kształtowania konstrukcji akcyzy w warunkach członkostwa w Unii Europejskiej*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy: blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016.
- Gorgol A., *Zasada wyłączności ustawy podatkowej jako gwarancja formalna konstytucyjnej ochrony praw podatnika*, [w:] H. Izdebski, M. Komorowski, M. Pisz (red.), *Gwarancje ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostki*, Warszawa 2016.
- Kosikowski C., *Władztwo finansowe Unii Europejskiej a suwerenność finansowa państw członkowskich*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Łączkowski W., *Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych*, [w:] I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga Pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998.
- Miemiec M., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych*, Wrocław 2005.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 2, Warszawa 2000.
- Radecki W., *Kary pieniężne w polskim systemie prawnym. Czy nowy rodzaj odpowiedzialności karnej?*, „Przegląd Prawa Karnego” 1996.
- Radecki W., *Odpowiedzialność prawna w ochronie środowiska*, Warszawa 2002.
- Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2018.
- Serwacki J., *Konstytucyjne założenia ustroju finansów samorządu terytorialnego i ich realizacja w ustawodawstwie zwykłym*, [w:] P. Sarnecki (red.), *Samorząd terytorialny. Zasady ustrojowe i praktyka*, Warszawa 2005.
- Smoleń P., *Oplaty*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. 8, Warszawa 2017.
- Sokolewicz W., *Rozdział X „Finanse publiczne”*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005.

- Szydło M., *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, 4.
- Traczyński Z., *Funkcjonowanie opłat i kar pieniężnych w ochronie środowiska*, Wrocław 1985.
- Wincenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.
- Winczorek P., *Komentarz do Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2000.
- Wójtowicz W., *Elementy struktury podatku*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. 8, Warszawa 2017.
- Wójtowicz W., *Funkcje finansów publicznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. 8, Warszawa 2017.
- Wójtowicz W., *Struktura podatku*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz, M. Burzec, M. Duda, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski (red.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2015.
- Wójtowicz W., *Uproszczone formy opodatkowania osób fizycznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009.