

Sytuacja prawna przedsiębiorcy obowiązanego do ponoszenia danin niepodatkowych na przykładzie wybranych opłat

Słowa kluczowe:

działalność gospodarcza, przedsiębiorca, opłaty publiczne

1. Przedsiębiorca, działalność gospodarcza – pojęcie i skutki prawopodatkowe

Definicja przedsiębiorcy znajduje się w szeregu ustaw, do których między innymi zaliczymy: Kodeks cywilny¹, ustawę o swobodzie działalności gospodarczej², Prawo upadłościowe i naprawcze³, ustawę o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji⁴, ustawę o ochronie konkurencji i konsumentów⁵, ustawę o cenach⁶, Kodeks postępowania cywilnego⁷. Na tej podstawie można stwierdzić, iż ustawodawca zawarł w polskim prawie bardzo szerokie spektrum pojęcia przedsiębiorcy. Jednakże na potrzeby niniejszego opracowania poddam analizie dwie definicje przedsiębiorcy.

Jedna z nich zawarta jest w artykułe 43(1) kodeksu cywilnego: *Przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 33(1) § 1, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową.*

Druga definicja określająca przedsiębiorcę znajduje się w art. 4 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej: *Przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.*

Definicje te dość istotnie się różnią. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej rozszerza krąg przedsiębiorców o wspólników spółki cywilnej, a jednocześnie, inaczej niż Kodeks cywilny, rezygnuje z wyraźnego odróżnienia działalności zawodowej

¹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

² Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.).

³ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 1112 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. (t.j. Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.).

⁵ Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. (Dz. U. Nr 50, poz. 331 ze zm.).

⁶ Ustawa z dnia 5 lipca 2001 r. (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.).

⁷ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.).

i gospodarczej. Co więcej, Kodeks cywilny nie definiuje pojęć „działalność gospodarcza” i „działalność zawodowa”, określa jedynie je jako przesłanki pozytywne, które muszą zaistnieć, by dany podmiot uznać za przedsiębiorcę. Na gruncie Kodeksu cywilnego działalność gospodarcza i zawodowa istnieją obok siebie jako dwie odrębne formy, czemu służy oddzielenie tych dwóch pojęć wyrażeniem „lub” stawiającym je na równi.

W obu przepisach ustawodawca wskazał przesłankę wykonywania działalności gospodarczej (zawodowej) we własnym imieniu, co oznacza *a contrario* niemożność prowadzenia działalności gospodarczej (zawodowej) za podmiot, który faktycznie trudni się tą czynnością.

W art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej zostało zdefiniowane pojęcie działalności gospodarczej: *Działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły*. Definicja enumeratywnie wymienia rodzaje działalności, które znajdują się w zakresie przedmiotowym frazy „działalność gospodarcza”. W odróżnieniu od ujęcia w art. 43(1) Kodeksu cywilnego w tym zakresie mieści się i „działalność zawodowa”, dzięki czemu określenie to nie wymaga osobnego definiowania, a obie kategorie działań podejmowanych przez przedsiębiorców zostają zrównane.

Ciągłość i zorganizowanie wykonywania działalności nadaje jej charakter profesjonalizmu i wyklucza jednocześnie działania wykonywane sporadycznie, którym nie przyświeca cel, jakim jest prowadzenie działalności gospodarczej.

Należy dodać, iż ustawa o swobodzie działalności gospodarczej dokonuje rozróżnienia przedsiębiorców na mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców⁸. Taki podział nie rodzi określonych, z góry narzuconych, skutków podatkowych, ponieważ są one zależne od przesłanek zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych.

Ważne jest również to, że mimo różnic obie definicje są niejako komplementarne w stosunku do siebie, wzajemnie się uzupełniając, ponieważ ani się nie wykluczają, ani nie odwołują się do siebie. Jednak fakt istnienia różnych ustawowych definicji przedsiębiorcy nie świadczy dobrze o jakości prawodawstwa. Powoduje to niejednołitość interpretacyjną, a zatem narusza pewność stosowania prawa. Ustawodawca niewątpliwie powinien unikać takich sytuacji.

O potrzebie istnienia definicji działalności gospodarczej świadczy też to, że w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej⁹ ustawodawca zdecydował się na sformułowanie kolejnej definicji działalności gospodarczej: *rozumie się przez to każdą działalność zarobkową*

⁸ Zob. art. 104, 105 i 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2012 r, poz. 749 ze zm.).

w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców. Nie ulega żadnej wątpliwości, że jest ona zakresowo szersza niż ta z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Jednocześnie nasuwa się pytanie, czy tak szerokie ujęcie podmiotowe i przedmiotowe jest konieczne. Cytując za R. Mastalskim „(...) Definicja działalności gospodarczej z ustawy z 2004 r. jest na tyle pojemna, iż z powodzeniem można ją także wykorzystać do celów podatkowych, bez konieczności tworzenia – dla potrzeb prawa podatkowego – definicji legalnej tej działalności. Jest to bowiem niczym nieuzasadnione odejście od zasady jedności i spójności systemu prawa, utrudniające w istotnym stopniu interpretację prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności”¹⁰. Z punktu widzenia jedności i spójności systemu prawa, ten pogląd jest jak najbardziej słuszny, jednak należy pamiętać, że podstawową funkcją podatków (i w ogóle danin uiszczanych na rzecz podmiotów publicznoprawnych) jest funkcja fiskalna i to ona jest rzeczywistym uzasadnieniem tak szerokiego traktowania działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej. Ma to służyć temu, aby jak najwięcej podmiotów było adresatami poszczególnych danin, by maksymalnie zwiększyć dochody budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego¹¹.

Posiadanie statusu przedsiębiorcy, a co za tym idzie prowadzenie działalności gospodarczej (czy to w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, czy w rozumieniu Ordynacji podatkowej) jest czynnikiem, który powoduje skutki prawnopodatkowe, oddziałujące bezpośrednio lub pośrednio na przedsiębiorcę i jego działalność.

Liczne regulacje prawnopodatkowe stworzone są między innymi dla przedsiębiorców. Widać to w poszczególnych ustawach podatkowych, a także przepisach szczególnych niektórych innych ustaw, które nakładają obowiązek uiszczania danin na rzecz Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego. Te właśnie przepisy wskazują moment powstania obowiązku prawnopodatkowego (prawnodaninowego), którego adresatem może być przedsiębiorca.

2. Należność niepodatkowa

Ordynacja podatkowa posługuje się wyrażeniem „należność niepodatkowa” już w części ogólnej działu pierwszego. Pojawia się ono w art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 oraz w art. 3 pkt 3 i 8.

¹⁰ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i inni], *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 52.

¹¹ Takie działanie można porównać do próby uzyskania podatkowego efektu skali.

Definicja należności niepodatkowej znajduje się w art. 3 pkt 8: *rozumie się przez to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych*. Natomiast w art. 2 kategoria ta służy określeniu zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

W definicji legalnej ustawodawca wprost określa zakres przedmiotowy „należności niepodatkowych”, wskazując na takie świadczenia będące dochodem budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, które nie są podatkiem lub opłatą. Jednocześnie w pkt 3 lit. c) wskazanego artykułu wskazuje, że opłaty i należności niepodatkowe należy uznać za podatki¹².

Jest to sytuacja dość kuriozalna z punktu widzenia stosowania prawa. W jednym artykule nakazuje się traktować jako podatek coś, co obok definiowane jest jako świadczenie niebędące podatkiem. Definicja z pkt 8 i ustalenie zakresu podatku z pkt 3 to klasyczny błąd logiczny, ze względu na wzajemne wykluczanie się treści zawartej w tych przepisach. Mimo to w literaturze przyjmuje się, że rozszerzenie zakresu podatku ma charakter wyłącznie umowny, w celu ujednoczenia nazewnictwa należności publicznoprawnych, do których stosuje się Ordynację podatkową¹³.

Pogląd taki można uznać za słuszny, jednak na tle pewności i równości stosowania prawa, a prawa podatkowego w szczególności, pojawiają się wątpliwości co do redakcji tych przepisów Ordynacji podatkowej. Może bowiem dojść do sytuacji, że ze względu na niejednorodną kwalifikację danin publicznych właściwe rzeczowo sądy będą w identycznych przypadkach orzekać w różny sposób, co w oczywisty sposób naruszyłoby konstytucyjną zasadę równości wobec prawa¹⁴. Ustawodawca racjonalny powinien wziąć pod uwagę powyższe obawy i wskazane przepisy w miarę możliwości przereagować.

Odnosząc się do zakresu należności niepodatkowych, niezbędne jest odwołanie się do ustawy o finansach publicznych¹⁵, w której w art. 60 ustawodawca podał wykaz środków publicznych będących należnościami niepodatkowymi, a które stanowią dochód budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Ze względu na szeroki zakres zastosowania „należności niepodatkowych” można uznać ich ustawowy wykaz za otwarty, w związku z trudnością doprecyzowania i skatalogowania tych obciążeń. Pomocnymi również w tej kwestii są art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 ustawy o finansach publicznych, które między innymi wskazują i wymieniają dochody publiczne.

¹² Zob. Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Ld 1449/02, LEX nr 84441.

¹³ J. Glumińska-Pawlic, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 860.

¹⁴ Wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

Wskazane przepisy ustawy o finansach publicznych oraz Ordynacji podatkowej pozwalają jednoznacznie określić miejsce danin niepodatkowych w systemie polskiego prawa podatkowego. Bezsprzecznie stanowią one dochód budżetu państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego, w tej kategorii fiskalnej stoją na równi z podatkiem, czemu również służy stosowanie tej samej procedury, przewidzianej dla należności podatkowych.

Problematyka danin niepodatkowych jest zagadnieniem bardzo szerokim, dlatego też podjęta zostanie wyłącznie problematyka w relacji do opłat. Opłata jako danina nie została zdefiniowana w Ordynacji podatkowej, w odróżnieniu do danin niepodatkowych. W literaturze podnosi się potrzebę stworzenia takiej definicji¹⁶. Przemawia za tym argument, że taka definicja mogłaby pomóc w bardziej szczegółowej klasyfikacji danin publicznoprawnych, co przyczyniłoby się do zwiększenia przejrzystości przepisów prawa podatkowego i mogłoby rozwiązać wątpliwości, jakie daniny powinny być zaliczane do podatków, danin niepodatkowych lub opłat.

Opłata, oprócz funkcjonowania w roli „parapodatku”, może również przybierać formę cywilistyczną i co za tym idzie bardziej upodabniać się do ceny niż do świadczenia o charakterze podatkowym. Przykładem opłaty o takim charakterze jest opłata za wywóz śmieci. Omawiana wcześniej definicja daniny niepodatkowej wyklucza takie rozumienie opłaty. Jednocześnie jednak ze względu na brak definicji opłaty publicznej należy przyjąć, że jest to szczególna forma daniny niepodatkowej¹⁷.

Dla przedsiębiorcy skutkiem ponoszenia opłaty jest koszt ekonomiczny wyrażający się w uszczupleniu środków własnych w wyniku uiszczenia opłaty we wskazanej wysokości, ustalonej przez właściwy organ legitymowany do jej poboru. Ważne jest, z punktu widzenia podmiotu trudniącego się prowadzeniem działalności gospodarczej, czy tak nałożona opłata ma związek z wykonywaną działalnością. Jeśli tak, to jest to koszt jak najbardziej uzasadniony (a nawet konieczny), ponieważ przedsiębiorca tylko w ten sposób może wykonywać własną działalność. Opłata jest formą daniny, która cechuje się odpłatnością, w przeciwieństwie do podatku, którego jedną z głównych cech jest nieodpłatność. Opłata jest rodzajem zwrotu kosztów poniesionych przez organ w celu dokonania zawnioskowanej czynności. Inaczej ujmując, podmiot, który uiszcza opłatę, ma prawo żądania określonego zachowania właściwego organu, a organ ma obowiązek żądanie spełnić, chyba że jest to zabronione właściwymi przepisami. W związku z tym opłata nie jest daniną sankcjonującą działania przedsiębiorców. Ma ona charakter bardziej regulacyjny – w takim zakresie, w jakim wiąże się z charakterem działalności gospodarczej. Przykładami takich opłat są omówione dalej: opłata za użytkowanie wieczyste, opłata za usuwanie drzew lub krzewów, opłata środowiskowa.

¹⁶ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 25.

¹⁷ J. Glumińska-Pawlic, *op. cit.*, s. 859.

3. Opłata roczna za użytkowanie wieczyste

Opłata za użytkowanie wieczyste została ustanowiona art. 71 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami¹⁸ (dalej uogn), który wprost stanowi, że oddanie nieruchomości gruntowej¹⁹ w użytkowanie wieczyste powoduje nałożenie pierwszej opłaty i opłat rocznych. Sposób ustalania opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste został ustalony w art. 72 ust. 1 uogn, zgodnie z którym wysokość opłaty rocznej ustala się procentowo w stosunku do ceny nieruchomości gruntowej, określonej na podstawie art. 67 uogn.

Jest to podstawowa reguła, która została rozwinięta w art. 72 ust. 3 uogn, poprzez zwrócenie uwagi na cel, na jaki nieruchomość oddana została w użytkowanie wieczyste. Wynikające z niego zróżnicowanie stawek kształtuje się w następujący sposób: 1) za nieruchomości gruntowe oddane na cele obronności i bezpieczeństwa państwa, w tym ochrony przeciwpożarowej – 0,3% ceny; 2) za nieruchomości gruntowe pod budowę obiektów sakralnych wraz z budynkami towarzyszącymi, plebanii w parafiach diecezjalnych i zakonnych, archiwów i muzeów diecezjalnych, seminariów duchownych, domów zakonnych oraz siedzib naczelnych władz kościołów i związków wyznaniowych – 0,3% ceny; 3) za nieruchomości gruntowe na działalność charytatywną oraz na niezarobkową działalność: opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, wychowawczą, naukową lub badawczo-rozwojową – 0,3% ceny; 3a) za nieruchomości gruntowe oddane na cele rolne – 1% ceny; 4) za nieruchomości gruntowe oddane na cele mieszkaniowe, na realizację urządzeń infrastruktury technicznej i innych celów publicznych oraz działalność sportową – 1% ceny; 4a) za nieruchomości gruntowe na działalność turystyczną – 2% ceny; 5) za pozostałe nieruchomości gruntowe – 3% ceny. Katalog ten różnicuje wysokości opłaty od nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne dla osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami i od osób (przedsiębiorców), których nieruchomości są przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej. Widoczne jest to zwłaszcza w wysokości stawki opłaty rocznej, która w pierwszym przypadku wynosi 1% od wartości ceny nieruchomości, a w drugim jest trzykrotnie wyższa i kształtuje się na poziomie 3%. Sposób ustalenia opłaty zasadniczo jest czytelny dla podmiotów, które mają obowiązek jej uiszczenia. Jednakże może się pojawić problem, gdy nieruchomość oddana w użytkowanie wieczyste jest przeznaczona zarówno na cele mieszkalne, jak i prowadzenie działalności gospodarczej (np. kancelaria, biuro itp.). W takim przypadku należy, jak z resztą odniósł się do tego ustawodawca w art. 73 ust. 1, uwzględnić cel umowy użytkowania wieczystego. Jeśli podstawowy jest cel mieszkalny, należy zastosować stawkę 1%, bez względu na to, że nieruchomość służy także działalności gospodarczej. Na-

¹⁸ T.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.

¹⁹ Definicja ustawowa nieruchomości gruntowej znajduje się w art. 4 pkt 1 uogn.

tomiast gdy nadano inny cel przeznaczenia (art. 72 ust. 3 pkt 5), należy zastosować stawkę 3% i nie będzie miało znaczenia wykorzystywanie nieruchomości także do celów mieszkalnych. Co bardzo istotne, opłatę uiszcza się bez względu na to, czy korzysta się z nieruchomości, czy też nie – związane jest to z samym faktem zawarcia umowy użytkowania wieczystego, a nie z faktycznym użytkowaniem nieruchomości²⁰.

W wyroku z dnia 29 maja 2007 r. Sądu Najwyższego o sygn. V CSK 44/07²¹ opłata roczna za użytkowanie wieczyste została zrównana z ceną. Nie można się zgodzić z tym poglądem, ponieważ samo oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste nie może być traktowane jako usługa. Opłata roczna jest formą ekwiwalentu, za możliwość użytkowania wieczystego nieruchomości, które jako ograniczone prawo rzeczowe może zostać sprzedane. Dopiero wtedy można będzie mówić o cenie w sensie cywilnoprawnym, wywołującej także skutki podatkowe.

Z punktu widzenia przedsiębiorcy istotny jest – przewidziany w art. 77 uogn – mechanizm rewizji wysokości opłaty rocznej w związku ze wzrostem bądź spadkiem wartości nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste. Ma to niebagatelne znaczenie, ponieważ znaczna część przedsiębiorców, inwestując w prowadzoną przez siebie działalność gospodarczą, może świadomie lub nie zwiększyć wartość użytkowanej nieruchomości, a co za tym idzie opłaty rocznej. W myśl art. 77 ust. 4-6 na poczet różnicy wysokości opłat zalicza się jedynie wartość nakładów poniesionych przez użytkownika wieczystego na budowę poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej oraz na polepszenie cech techniczno-użytkowych gruntu. W sytuacjach niemieszczących się w tych formułach może dojść do niesprawiedliwego, zwiększonego obciążenia fiskalnego przedsiębiorcy, zwłaszcza że w przeciwieństwie do osób fizycznych nie może on liczyć na ulgi związane z wysokością osiąganego dochodu (art. 74 uogn).

Wskazane przykłady ukazują nierówność w traktowaniu przedsiębiorców i podmiotów niebędących przedsiębiorcami.

4. Opłata za usunięcie drzew lub krzewów

Opłata za usunięcie drzew lub krzewów znajduje swoją podstawę prawną w art. 84 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody²² (dalej uoop). Jest to opłata, którą można zaliczyć do opłat za korzystanie ze środowiska²³. Nie odnosi się ona jednak do całości środowiska jako takiego, ale tylko do wybranych jego elementu w postaci drzew i krzewów, co wprost wyraził ustawodawca w przytoczonym artykule. Znaczącym ele-

²⁰ Zobacz: Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. akt I CSK 244/08, OSNC-ZD 2009, nr 3, poz. 82.

²¹ LEX nr 447467.

²² T.j. Dz. U. z 2013, poz. 627 ze zm.

²³ W. Radecki, *Rozliczanie opłat za usuwanie drzew*, Nowe Zeszyty Samorządowe 2010, nr 1, s. 37.

mentem art. 84 jest to, że ustawodawca określa podmioty obowiązane do ponoszenia opłaty jako posiadaczy nieruchomości. Nie dokonuje ich rozróżnienia na osoby fizyczne, prawne czy jednostki organizacyjne posiadające tzw. ułomną osobność prawną, nie klasyfikuje również tych podmiotów z uwagi na prowadzenie lub nie działalności gospodarczej. Istotny jest fakt posiadania nieruchomości i dokonania czynności usunięcia drzew lub krzewów. Są to dwie przesłanki wyrażone w ust. 1 art. 84. Kolejna określona jest w ust. 3 i polega na obowiązku uzyskania zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów, a w zezwoleniu musi zostać zakreślony termin usunięcia i wysokość naliczonej opłaty. Jednakże ust. 4 i 5 przewidują możliwość zarówno odroczenia, jak i umorzenia nałożonej opłaty. Związane jest to z przesadzeniem drzew lub krzewów (ust. 4 – odroczenie), jednak gdy drzewa lub krzewy zachowują żywotność lub gdy nie zachowują jej z przyczyn niezależnych od posiadacza, to organ ustalający opłatę dokonuje jej umorzenia (ust. 5).

Artykuł 85 ust. 1 uzależnia wysokość opłaty za usunięcie drzew od obwodu pnia oraz od rodzaju i gatunku drzewa. Przelicznik obwodu pnia znajduje się w ust. 2: stawki opłat za usuwanie drzew nie mogą przekraczać za jeden centymetr obwodu pnia mierzonego na wysokości 130 cm: 1) 270 zł – przy obwodzie do 25 cm; 2) 410 zł – przy obwodzie od 26 do 50 cm; 3) 640 zł – przy obwodzie od 51 do 100 cm; 4) 1 000 zł – przy obwodzie od 101 do 200 cm; 5) 1 500 zł – przy obwodzie od 201 do 300 cm; 6) 2 100 zł – przy obwodzie od 301 do 500 cm; 7) 2 700 zł – przy obwodzie od 501 do 700 cm; 8) 3 500 zł – przy obwodzie powyżej 700 cm. Szczegółowe stawki dla poszczególnych gatunków drzew są ustalane zgodnie z art. 85 ust. 4 uoop przez właściwego ministra do spraw środowiska.

Stawka za usunięcie krzewów również ma charakter kwotowy i wynosi 200 zł za każdy metr kwadratowy powierzchni zakrzewionej (art. 85 ust. 5 uoop).

Przewidziane jest również nadzwyczajne podniesienie opłaty o 100%, gdy krzewy i drzewa, które mają być usunięte, znajdują się na obszarach wskazanych w art. 85 ust. 6 uoop.

Zgodnie z ust. 7 tegoż artykułu stawki wskazane w ust. 2, ust. 4 pkt 1 i ust. 5 podlegają waloryzacji o coroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, przyjęty w ustawie budżetowej. Nowe stawki minister właściwy do spraw środowiska ma obowiązek ogłaszać w drodze obwieszczenia do dnia 31 października (art. 85 ust. 5 uoop).

W art. 86 ust. 1 pkt 1-13 wprowadzono wyłączenia przedmiotowe, dla przedsiębiorców o tyle istotne, że mogą spowodować uniknięcie obciążenia opłatą. Charakterystyczne, że pkt 2 tego wyliczenia nakazuje szczególne traktowanie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej: tylko ich – a nie przedsiębiorców – dotyczy wyłączenie w razie usunięcia drzew, na podstawie zezwolenia. Na podstawie art. 86

ust. 2 w związku z art. 86 ust. 1 pkt 1-9 oraz 11 i 13 zasada ta stosuje się również do usuwania krzewów.

W art. 87 uoop określono termin uiszczenia opłaty (14 dni od dnia, gdy decyzja ustalająca opłatę stała się decyzją ostateczną – ust 3), a także przewidziano możliwość jej umorzenia (ust. 1), przesunięcia terminu uiszczenia lub rozłożenie opłaty na raty (ust. 6).

5. Opłata za korzystanie ze środowiska

Opłata za korzystanie ze środowiska przewidziana jest w art. 272 z ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska²⁴, zaliczającym ją do środków finansowo-prawnych ochrony środowiska.

Zasadniczo wyróżnia się dwa poglądy co do charakteru opłaty za korzystanie ze środowiska. Pierwszy nakazuje traktować ją jako opłatę publiczną, ze wskazaniem jej odpłatności w postaci umożliwienia korzystania ze środowiska. Drugi zalicza ją do podatków środowiskowych, cechujących się bezzwrotnością, przymusowością i nieodpłatnością, dodatkowo argumentując, że państwo nie wytworzyło środowiska, a jedynie dba o jego racjonalne wykorzystanie²⁵.

W stosunku do przedsiębiorcy opłatę środowiskową należy potraktować jako opłatę publiczną. Mimo że trafny jest argument niewytworzenia środowiska, to jest ono traktowane jako dobro wspólne i co za tym idzie podlega ochronie. Właśnie ustanowienie świadczenia daninowego ma m.in. chronić środowisko przed nadmierną ingerencją człowieka w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej, a pobranie opłaty jest równoznaczne ze zgodą państwa na ingerencję w środowisko²⁶. To cel istnienia określa charakter prawny opłaty, a z celu tego jasno wynika, że służy ona reglamentacji ingerencji (korzystania) w otoczenie naturalne, a to bez wątplenia nadaje świadczeniu charakter odpłatności.

W art. 273 Prawa ochrony środowiska ust. 1 i 3 został wprowadzony zakres przedmiotowy ponoszenia opłaty. W ust. 1 wymienia się: wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza; wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi; pobór wód; składowanie odpadów; natomiast ust. 3 odsyła do innych ustaw, które również regulują pobieranie opłat za korzystanie ze środowiska.

Dla przedsiębiorcy (ale nie tylko) ogromne znaczenie ma art. 274 Prawo ochrony środowiska. Ustala on, od czego zależy wysokość ponoszonego świadczenia, a łączyć go należy z art. 275, który określa podmioty zobowiązane do jego ponoszenia. Przy założeniu, że prowadzona działalność gospodarcza jest związana z przedmiotem opłaty,

²⁴ T.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1232 ze zm.

²⁵ K. Gruszecki, *Prawo ochrony środowiska. Komentarz.*, LEX, 2007, s. 192. Zob. też Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 lutego 2008 r. sygn. akt II SA/Bk 637/07, LEX 356707.

²⁶ K. Korpus, Głosa do wyroku WSA z dnia 21 lutego 2008 r., II SA/BK 637/07. Teza nr 1, LEX 120548/1.

kwota uiszczanego obciążenia jest kosztem poniesionym w celu uzyskania bądź zabezpieczenia źródła przychodu i oczywiście im opłata jest wyższa, tym większy jest koszt.

Środki finansowo-prawne ochrony środowiska są formą ograniczania działalności gospodarczej, co zgodnie z art. 22 Konstytucji RP może być dokonane wyłącznie ze względu na ważny interes społeczny. Niewątpliwie występuje on w odniesieniu do ochrony środowiska. Celem opłaty jest niestwarzanie uciążliwości w prowadzeniu działalności gospodarczej, a reglamentacja korzystania ze środowiska. Opłata jest więc formą racjonalnego gospodarowania zasobami naturalnymi. Dopiero gdy podmiot korzystający ze środowiska, w tym przypadku przedsiębiorca, przekracza zakres, na który otrzymał zezwolenie, ponosi tego konsekwencje przewidziane w art. 276 ustawy prawo ochrony środowiska. Konsekwencją korzystania ze środowiska bez stosownego zezwolenia jest obciążenie opłatą podwyższoną. Skutkiem przekroczenia uprawnień nadanych zezwoleniem bądź decyzją jest obowiązek zapłaty nie tylko opłaty podwyższonej, ale także administracyjnej kary pieniężnej. Wystąpienie tych przesłanek nadaje opłacie charakter sankcyjny.

Prawo ochrony środowiska określa w art. 290 ust. 1 górne jednostkowe stawki z zastrzeżeniem art. 291 ust. 1. Kształtują się one następująco: 1) 273 zł za 1 kg gazów lub pyłów wprowadzanych do powietrza; 2) 175 zł za 1 kg substancji wprowadzanych ze ściekami do wód lub do ziemi; 3) 20 zł za 1 dam³ wód chłodniczych; 4) 200 zł za umieszczenie 1 Mg odpadów na składowisku; 5) 3 zł za pobór 1 m³ wody podziemnej; 6) 1,50 zł za pobór 1 m³ wody powierzchniowej; 7) 3 zł za 1 m² powierzchni na jeden rok, z której odprowadzane są ścieki, o których mowa w art. 3 pkt 38 lit. c; 8) 20 zł za każde rozpoczęte 100 kg przyrostu masy ryb innych niż łososiowate lub innych organizmów wodnych w ciągu cyklu produkcyjnego w obiektach chowu lub hodowli tych ryb lub tych organizmów, o ile zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 3 pkt 38 lit. g. Ustęp 2 tego artykułu nadaje Radzie Ministrów uprawnienie do zmiany i różnicowania stawek Radzie Ministrów (w drodze rozporządzenia wykonawczego), a ust. 3 określa przesłanki, jakimi należy się kierować przy takiej zmianie.

Za wprowadzanie do powietrza gazów lub pyłów oraz pobór wód lub wprowadzanie ścieków do wód lub do ziemi bez zezwolenia wysokość opłaty podwyższa się o 500% (art. 292 Prawa ochrony środowiska). Opłata podwyższona za składowanie odpadów bez zezwolenia kalkulowana jest od jednostkowej stawki opłaty za umieszczenie odpadów na składowisku (art. 293 tej ustawy).

Kończąc omawianie tej daniny, należy wskazać, że jej wysokość nie zależy od prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot zobowiązany. Korzystający ze środowiska są zobowiązani do ponoszenia opłaty, ustalenia jej wysokości i wniesienia odpowiedniej kwoty na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego.

6. Wnioski

Opis unormowań wybranych danin niepodatkowych pozwolił ukazać sytuację obciążonych nimi przedsiębiorców. Z całą pewnością wielość danin niepodatkowych i ich złożoność nierzadko powodują problemy – nie tylko interpretacyjne, ale i w praktyce ich stosowania.

Zauważalne jest również to, że nie wszystkie z omówionych opłat różnicują sytuację prawną podmiotów będących przedsiębiorcami i tych, którzy nimi nie są.

Opłaty publiczne to nieodłączny element działalności przedsiębiorcy. Należy mieć tego świadomość, aby można je było uwzględniać w rachunku ekonomicznym prowadzonej bądź planowanej działalności gospodarczej oraz by uniknąć negatywnych konsekwencji ich niepłacenia.

Ustawodawca, stanowiąc takie formy obciążeń publicznoprawnych, nie miał na celu sankcjonowania działań przedsiębiorców. Opłaty jedynie ustalają pewne ramy korzystania z wybranych zasobów. Służy temu ich odpłatny charakter, tzn. ich poniesienie jest jednocześnie i kosztem, i korzyścią, ponieważ w zamian właściwy organ publicznoprawny zezwala na korzystanie z zasobu będącego jakimś rodzajem dobra wspólnego.

