

Przemysław Siwior

Uniwersytet Jagielloński

ORCID: 0000-0002-1929-5094

przemek.siwior@gmail.com

Aneta Dobrzycka

Szkoła Główna Mikołaja Kopernika

ORCID: 0009-0002-8762-3376

dobrzycka.aneta@gmail.com

Czy uprawnienia do emisji BRT ETS (tzw. ETS2) są środkiem o charakterze fiskalnym w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej?

Wstęp

Nowy system handlu uprawnieniami do emisji w odniesieniu do sektora budowlanego, sektora transportu drogowego oraz sektorów dodatkowych (zwany BRT ETS lub ETS2) zaczął funkcjonować co do zasady od 1 stycznia 2025 r. Zaprojektowany został jako system oddzielny, ale powiązany z istniejącym EU ETS. Jego celem jest uniknięcie jakichkolwiek zakłóceń w systemie handlu uprawnieniami do emisji w odniesieniu do instalacji stacjonarnych i lotnictwa. Komisja Europejska nie wyklucza ewentualnego połączenia obu systemów w przyszłości, jednakże dopiero po kilku latach funkcjonowania nowego systemu handlu uprawnieniami do emisji.

Celem niniejszego artykułu jest analiza charakteru prawnego uprawnień BRT ETS i próba rozstrzygnięcia, czy są one środkiem fiskalnym w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹. Znaczenie zakwalifikowania danego środka jako środka o charakterze fiskalnym w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a TFUE jest kluczowe z kilku powodów:

1. wymóg jednomyślności w Radzie UE – środki o charakterze fiskalnym, zgodnie z art. 192 ust. 2 lit. a TFUE, wymagają jednomyślnego zatwierdzenia

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 202 z 7.6.2016, s. 1–388 z późn. zm.), dalej jako TFUE.

przez Radę Unii Europejskiej. Oznacza to, że każde państwo członkowskie ma prawo weta w przypadku decyzji dotyczących takich środków. Jest to istotne, ponieważ ogranicza możliwość wprowadzenia tych środków bez pełnego konsensusu wszystkich krajów UE;

2. ochrona suwerenności fiskalnej państw członkowskich – klauzula ta chroni suwerenność fiskalną państw członkowskich, zapewniając, że decyzje dotyczące polityki podatkowej, wydatków publicznych lub innych aspektów fiskalnych pozostają w gestii poszczególnych rządów, a nie są narzucane przez większość w UE;

3. ograniczenie kompetencji UE w dziedzinie fiskalnej – art. 192 lit. a TFUE wyraźnie ogranicza możliwość podejmowania przez Unię Europejską działań w obszarze fiskalnym bez zgody wszystkich państw członkowskich. Środki fiskalne są uważane za wrażliwe politycznie, ponieważ bezpośrednio wpływają na budżety narodowe i politykę gospodarczą poszczególnych krajów;

4. konsekwencje dla procesu legislacyjnego – jeśli dany środek zostanie uznany za fiskalny, procedura jego przyjęcia staje się bardziej złożona i wymaga szerszego konsensusu politycznego. Może to spowolnić proces legislacyjny, ale jednocześnie zapewnia, że decyzje w tej dziedzinie są podejmowane z uwzględnieniem interesów wszystkich państw członkowskich.

Podsumowując, zakwalifikowanie środka jako fiskalnego w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a TFUE ma istotne konsekwencje proceduralne i polityczne, wpływając na sposób podejmowania decyzji w Unii Europejskiej oraz chroniąc suwerenność fiskalną państw członkowskich.

Niezwykle istotny jest również wymiar ekonomiczny BRT ETS. Nie ulega wątpliwości, że nagle zmiana ram prawnych może wpłynąć na wcześniej zaakceptowaną strukturę finansową inwestycji planowanych przez przedsiębiorstwa². W skrajnych przypadkach zmiana ta może sprawić, że inwestycja stanie się nieopłacalna, powodując tym samym szkody dla inwestora³. W tym kontekście nasuwają się rozważania co do zasady rozsądnych i uzasadnionych oczekiwań (ang. *reasonable and legitimate expectations*), powiązanej z obowiązkiem zapewnienia stabilnych i przewidywalnych ram prawnych⁴. Trybunały arbitrażowe w swoich decyzjach argumentują, że stabilność i przewidywalność ram prawnych stanowią istotny element uczciwego i równego

² C. Brown, *The protection of legitimate expectations as a 'general principle of law': some preliminary thoughts*, <https://www.transnational-jdispute-management.com> (data dostępu: 14.05.2025); zob. również J.M. Feinman, *Good faith and reasonable expectations*, „Arkansas Law Review” 2014, vol. 67, s. 525.

³ Zob. M. Krzykowski, M. Mariański, J. Zięty, *Principle of reasonable and legitimate expectations in international law as a premise for investments in the energy sector*, „International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics” 2020.

⁴ Por. M.C. Rahdert, *Reasonable expectations revisited*, „Connecticut Insurance Law Journal” 1998, nr 5.

traktowania⁵. Z uwagi na ograniczenia redakcyjne, kwestia ta nie została jednak poruszona w niniejszej publikacji i wymaga przygotowania odrębnego artykułu naukowego.

BRT ETS (ETS 2) – podstawowe założenia

Począwszy od 1 stycznia 2025 r. podmioty objęte regulacją są zobowiązane do posiadania zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych oraz do raportowania swoich emisji za rok 2024 (art. 30b i art. 30f dyrektywy ETS⁶). Wydawanie uprawnień i obowiązki w zakresie zgodności dla tych podmiotów będą miały zastosowanie dopiero od 2026 r., co należy ocenić pozytywnie.

Użytkownicy końcowi paliw w tych sektorach nie są objęci nowym ETS. Słusznie uznano, że ze względu na bardzo wysoką liczbę małych podmiotów w sektorze budowlanym i sektorze transportu drogowego, wykonalność techniczną i skuteczność administracyjną, nie ma możliwości ustanowienia punktu regulacyjnego na poziomie podmiotów bezpośrednio emitujących gazy cieplarniane, jak ma to miejsce w przypadku instalacji stacjonarnych i lotnictwa⁷.

Za bardziej zasadne uznano ustanowienie punktu regulacyjnego na dalszym etapie łańcucha dostaw (art. 30b i załącznik III do dyrektywy ETS). Czynnością, która niesie za sobą powstanie obowiązku w zakresie zgodności w ramach nowego EU ETS, będzie dopuszczenie do konsumpcji paliw wykorzystywanych do spalania w sektorze budowlanym i sektorze transportu drogowego, w tym spalania w transporcie drogowym gazów cieplarnianych w celu składowania geologicznego. Aby uniknąć podwójnego uwzględnienia, nie należy uwzględniać dopuszczenia do konsumpcji paliw, które wykorzystuje się w innych działaniach zgodnie z załącznikiem I do dyrektywy ETS⁸.

⁵ *Occidental Exploration and Production Company v. Ekwador* (2004), Londyński Sąd Arbitrażowy Międzynarodowy, sprawa nr UN 3467, pkt 183. Zob. M. Krzykowski, M. Mariański, *Failure to ensure legal certainty as a basis for damage claims. A legal and comparative analysis*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, nr 109.

⁶ Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz.U. L 275 z 25.10.2003, s. 32–46 z późn. zm.), tzw. dyrektywa ETS.

⁷ Zob. European Commission, *Possible extension of the EU emissions trading system (ETS) to cover emissions from the use of fossil fuels in particular in the road transport and the buildings sector*, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2021.

⁸ Por. Institute for Climate Economics (I4CE), *Extending the EU ETS to the road transport sector*, Paris: I4CE, 2020.

Podmioty objęte regulacją w tych dwóch nowych sektorach oraz punkt regulacyjny określone zostały zgodnie z systemem podatku akcyzowego przewidzianym w dyrektywie Rady (UE) 2020/262⁹ wraz z koniecznymi dostosowaniami, ponieważ na podstawie tej dyrektywy ustanowiono już solidny system kontroli w odniesieniu do wszystkich ilości paliw dopuszczonych do konsumpcji do celów płatności podatków akcyzowych¹⁰.

Obowiązki w zakresie monitorowania, raportowania i weryfikacji w sektorze budowlanym i sektorze transportu drogowego zostały w miarę możliwości dostosowane do mechanizmów ustanowionych dla instalacji stacjonarnych i lotnictwa (art. 30f dyrektywy ETS).

Środek o charakterze fiskalnym w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a TFUE

Zgodnie z art. 192 ust. 1 TFUE Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Komitetem Ekonomiczno-Społecznym oraz Komitetem Regionów, decydują o działaniu służącym osiągnięciu celów określonych w art. 191 TFUE, które ma być podjęte przez UE.

W myśl art. 192 ust. 2 lit. a TFUE, na zasadzie odstępstwa od procedury decyzyjnej przewidzianej w ust. 1 i bez uszczerbku dla art. 114, Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, Komitetem Ekonomiczno-Społecznym i Komitetem Regionów, uchwała „przepisy przede wszystkim o charakterze fiskalnym”. Przyjęcie przepisów o charakterze fiskalnym wymaga zatem jednomyślności. Zgodnie z doktryną¹¹ pojęcie „środek o charakterze fiskalnym” należy interpretować ściśle, przyjmując zgodnie z definicją słownikową, że „fiskalny charakter” środka odnosi się do postanowień podatkowych, a nie jakiegokolwiek postanowienia przewidującego instrument finansowy, np. subwencje dla przedsiębiorców w związku z nałożonymi na nich zobowiązaniami w dziedzinie środowiska.

Ponadto konieczne jest dokonanie analizy aktu pod kątem przedmiotu regulacji. Jeżeli bowiem dany środek stanowi jedynie środek wspomagający

⁹ Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. UE L 58 z 27.2.2020, s. 4–42 z późn. zm.).

¹⁰ Zob. K. Neuhoﬀ, W. Acworth, J.C. Richstein, *Inclusion of road transport and buildings in EU ETS: impacts and design options*, Climate Policy Initiative, Berlin 2021.

¹¹ Zob. A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 2: Art. 90–222, Warszawa 2012.

realizację celów aktu¹², to środek ten nie jest uznawany za środek o charakterze fiskalnym w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a TFUE¹³.

Charakter prawny uprawnień BRT ETS

Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴ podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Świadczenie pieniężne jest podatkiem w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji RP¹⁵, bez względu na nazwę, jaką nada konkretnej daninie ustawodawca. To bowiem cechy nieodpłatności, przymusowości i bezzwrotności, charakter pieniężny oraz fakt pobierania przez państwo w celu wykonywania zadań publicznych przesądzają o zakwalifikowaniu konkretnej daniny do konstytucyjnej kategorii podatku. Co za tym idzie, podatkiem w rozumieniu konstytucyjnym jest w praktyce wiele danin określonych przez ustawodawcę mianem opłat. Często bowiem nie wiążą się one ze świadczeniem wzajemnym ze strony władzy publicznej, a to właśnie odpłatność jest cechą odróżniającą podatek od klasycznej opłaty. W doktrynie podkreśla się, że owo zatarcie wyraźnej granicy między podatkiem i opłatą z punktu widzenia norm konstytucyjnych ma jednak znaczenie tylko w warstwie terminologicznej¹⁶.

Kwestia publicznoprawnego charakteru BRT ETS

Publicznoprawny charakter podatku oznacza, że jest on nakładany przez państwo działające w sferze imperium¹⁷. Określenie „świadczenie publicznoprawne” nawiązuje do autonomiczności władzy państwowej¹⁸. W odróżnieniu od prawa prywatnego (przede wszystkim umów) podatek ma charakter jedno-

¹² W tym kontekście w doktrynie jako przykład podaje się zwolnienia z podatków, ulgi podatkowe lub zwrot podatków jako systemy wsparcia możliwe do zastosowania przez państwa członkowskie w celu promocji wykorzystania energii ze źródeł odnawialnych w ramach uchylonej już dyrektywy 2009/28 w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych (Dz. Urz. z 2009 r., L 140/16). Zob. ibidem.

¹³ Zob. E. Scuderi, *Provisions primarily of a fiscal nature: time to dispel doubts*, „EC Tax Review” 2022, vol. 31, nr 5, s. 273–285.

¹⁴ T.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 z późn. zm.

¹⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

¹⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(47), s. 58.

¹⁷ Zob. S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.

¹⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 113–114.

stronnego aktu władzy. Władza ustawodawcza ustala obowiązki podatkowe o charakterze ogólnym, co oznacza, że obowiązkowi podlegają wszystkie podmioty, które znajdują się w takiej samej określonej przez ustawę sytuacji, lub wszystkie podmioty prowadzące określoną przez prawo działalność. Podmioty wskazane w ustawie krajowej implementującej przepisy nowelizujące dyrektywę ETS¹⁹ są obowiązkowo objęte BRT ETS (wyłączenie swobody woli) i będą objęte obowiązkami ustawowymi. Można zatem stwierdzić, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych BRT ETS (podobnie jak EU ETS) spełniają wymóg publicznoprawnego charakteru. Dodatkowo mają one charakter ogólny.

Kwestia nieodpłatności BRT ETS

Zaakcentowania wymaga nieodpłatność (nieekwiwalentność) świadczenia podatkowego. Nieodpłatny charakter oznacza, że osoba ponosząca to świadczenie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy nie uzyskuje w zamian żadnego świadczenia wzajemnego. Jak wcześniej wskazano, podatek (w przeciwieństwie do opłaty) nie stanowi „ceny” za świadczoną usługę, co powoduje, że podatnik nie może podważać słuszności i wysokości ciążącego na nim zobowiązania. Wykonywanie przez państwo funkcji publicznych nie pozostaje bowiem w żadnym bezpośrednim związku z konkretnym podatkiem, który poniosła jednostka. Cecha ta wyklucza zatem możliwość żądania zwrotu poniesionych ciężarów w razie braku skorzystania z indywidualnych „usług” o charakterze publicznym. Nieodpłatność świadczeń podatkowych powoduje ponadto, że niedopuszczalne z punktu widzenia Konstytucji RP wydaje się różnicowanie sytuacji obywatela w zakresie korzystania ze świadczeń publicznych w zależności od tego, w jakim wymiarze ponosi on ciężary podatkowe²⁰. Brak jest także powiązania uiszczanego podatku z celami, które zostaną sfinansowane wpływami z niego.

Kwestia nieodpłatności w przypadku uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jest niewątpliwie dyskusyjna. Kupując uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, jak sama nazwa wskazuje, kupujący nabywa prawo. Czy jednak możemy mówić faktycznie o świadczeniu i czy wartość tego świadczenia jest ekwiwalentna względem zapłaty? Pojawia się poważna obawa, że upraw-

¹⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/959 z dnia 10 maja 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2003/87/WE ustanawiającą system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz decyzję (UE) 2015/1814 w sprawie ustanowienia i funkcjonowania rezerwy stabilności rynkowej dla unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. L 130 z 16.5.2023, s. 134–202 z późn. zm.); na podstawie art. 2 ust. 1 i 30a w zw. z załącznikiem III do znowelizowanej dyrektywy ETS.

²⁰ A. Krzywoń, op. cit., s. 47–58.

nienia do emisji (zarówno EU ETS, jak i BRT ETS) nie spełniają wymogu nieodpłatności.

Pierwszym powodem jest charakter uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Obecnie uprawnienia do emisji EU ETS mają charakter zbywalnych praw majątkowych przy zachowaniu ich administracyjnoprawnego charakteru – mogą być przedmiotem zastawu. Wydaje się, że taki sam status prawny będą miały uprawnienia BRT ETS.

Drugi powód wiąże się ze sposobem ustalania ceny uprawnień do emisji. Uprawnienia do emisji państwo sprzedaje na aukcji, więc można uznać, że wartość uprawnienia jest obiektywna. Dodatkowo uprawnienia do emisji EU ETS podlegają także obrotowi na rynku wtórnym. Można jednak powiedzieć, że jest to przymusowa płatność za korzystanie ze środowiska. Bez odpowiedniej liczby uprawnień EU ETS instalacje objęte systemem nie mogą funkcjonować. Jeżeli tak uczynią, to nie tylko zapłacą karę, ale ostatecznie i tak będą musiały zakupić brakujące uprawnienia. Wydaje się, że analogiczna sytuacja wystąpi w przypadku BRT ETS.

W odniesieniu do BRT ETS nowelizacja dyrektywy ETS nie przewidywała jakiegokolwiek bezpłatnego przydziału bezpłatnych uprawnień do emisji BRT ETS. Sprzedaż uprawnień do emisji BRT ETS ma się odbywać wyłącznie na aukcji.

Począwszy od 1 stycznia 2025 r. podmioty objęte BRT ETS mają być zobowiązane do posiadania zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych oraz do raportowania swoich emisji za rok 2024 (art. 30b i art. 30f). Na podstawie przepisów nowelizujących dyrektywę ETS podmioty objęte BRT ETS obowiązują podobne warunki dotyczące wniosków o zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych, co prowadzących instalacje stacjonarne. Użytkownicy końcowi paliw w sektorach objętych BRT ETS nie są nim objęci. Słusznie uznano, że ze względu na bardzo wysoką liczbę małych podmiotów w sektorze budowlanym i sektorze transportu drogowego, wykonalność techniczną i skuteczność administracyjną, nie ma możliwości ustanowienia punktu regulacyjnego na poziomie podmiotów bezpośrednio emitujących gazy cieplarniane, jak ma to miejsce w przypadku instalacji stacjonarnych i lotnictwa. Za bardziej zasadne uznano ustanowienie punktu regulacyjnego na dalszym etapie łańcucha dostaw (art. 30b i załącznik III). Czynnością, która niesie za sobą powstanie obowiązku w zakresie zgodności w ramach nowego EU ETS, będzie dopuszczenie do konsumpcji paliw wykorzystywanych do spalania w sektorze budowlanym i sektorze transportu drogowego, w tym spalania w transporcie drogowym gazów cieplarnianych w celu składowania geologicznego. Aby uniknąć podwójnego uwzględnienia, nie będzie uwzględniane dopuszczenie do konsumpcji paliw, które wykorzystuje się w innych działaniach zgodnie z załącznikiem I do dyrektywy ETS.

W dyrektywie ETS podmioty objęte BRT ETS oraz punkt regulacyjny BRT ETS określone zostały zgodnie z systemem podatku akcyzowego przewidzianym w dyrektywie Rady (UE) 2020/262²¹ wraz z koniecznymi dostosowaniami, ponieważ na podstawie tej dyrektywy ustanowiono już solidny system kontroli w odniesieniu do wszystkich ilości paliw dopuszczonych do konsumpcji do celów płatności podatków akcyzowych.

BRT ETS prawdopodobnie spowoduje wzrost cen paliw w całej UE. Przewiduje się, że koszt uprawnień BRT ETS w odniesieniu do transportu zostanie całkowicie przeniesiony na użytkowników końcowych transportu (transport prywatny lub komunikacja miejska) oraz firmy transportowe, które ostatecznie doprowadzą do wzrostu cen przewożonych towarów²². BRT ETS może również wpłynąć znacząco ogólnie na finanse publiczne poszczególnych państw członkowskich. Oczekuje się, że dochody z opłaty paliwowej, podatku VAT oraz podatek od środków transportowych się zmniejszą. Te obniżki mogą zostać częściowo zrekompensovane poprzez dochody z aukcji uprawnień BRT ETS²³. Powyższe zdaje się przemawiać za uznaniem, że uprawnienia BRT ETS nie spełniają cechy nieodpłatności.

Kwestia przymusowego charakteru BRT ETS

Podatek jest świadczeniem przymusowym, co oznacza, że w celu realizacji czy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego organy podatkowe mogą wykorzystać procedury, w tym procedury egzekucyjne określone w przepisach szczególnych. Wierzyciel podatkowy ma do swojej dyspozycji środki prawne, które pozwolą mu na przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym nawet bez zgody podatnika. Wykorzystanie środków przymusu do egzekucji podatków należy traktować jako niezbędny element funkcjonowania podatków²⁴. W przypadku BRT ETS, prawdopodobnie analogicznie do ETS, niewypełnienie obowiązków przewidzianych przez ustawę będzie wiązało się z nałożeniem administracyjnych kar pieniężnych (analogicznie do rozdziału 14 ustawy ETS²⁵). Zastosowanie do nich będą miały przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordy-

²¹ Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. UE L 58 z 27.2.2020, s. 4–42 z późn. zm.).

²² *Emission trading system for road transport: an exploratory study on possible impacts and policy interactions*, s. 55, <https://www.government.nl/documents/reports/2021/07/14/emission-trading-system-for-road-transport-an-exploratory-study-on-possible-impacts-and-policy-interactions> (data dostępu: 14.05.2025).

²³ Ibidem, s. 6.

²⁴ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2021, Lex.

²⁵ Ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1505 z późn. zm.).

nacja podatkowa (analogicznie do art. 108 ust. 1 ustawy ETS). Egzekucja przedmiotowych kar pieniężnych wynikających z decyzji będzie prawdopodobnie następować w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁶ (analogicznie do art. 108 ust. 3 ustawy ETS).

Kwestia bezzwrotnego charakteru BRT ETS

Bezzwrotny charakter podatków oznacza, że zgodnie z prawem wpłata podatku przez podatnika na rzecz władzy publicznej nie rodzi po stronie państwa jakiegokolwiek obowiązku zwrotu całości lub części zapłaty podatnikowi, jego następcy prawnemu lub osobie trzeciej. Organy podatkowe odpowiedzialne za gromadzenie dochodów publicznych pochodzących z podatków nie mają prawnych możliwości dokonania zwrotu prawidłowo zapłaconych podatków²⁷. W przypadku uprawnień do emisji EU ETS władza nie ma obowiązku zwrotu środków za zakupione uprawnienia, gdyby kupujący (teoretycznie) zgłosił się z takim żądaniem²⁸. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku BRT ETS.

Podatek jest świadczeniem pieniężnym, co oznacza, że powinien być zawsze określony w pewnej kwocie pieniędzy. Na etapie wymiaru nie ma więc możliwości, aby podatek został ustalony lub określony przy wykorzystaniu innego kryterium niż pieniądź. Uprawnienia do emisji BRT ETS będą miały także charakter pieniężny. Zakup pierwotny będzie się odbywał na aukcji, podobnie jak ma to zazwyczaj miejsce w przypadku EU ETS²⁹.

Podatek stanowi świadczenie uiszczane wyłącznie na rzecz określonych podmiotów, tj. Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy³⁰. W przypadku EU ETS, obecnie aukcje w imieniu Polski przeprowadza European Energy Exchange (EEX). Środki pozyskane w drodze aukcji trafiają w pierwszej kolejności na wydzielone konto ministra właściwego do spraw klimatu, który zgodnie z art. 49 ust. 5 ustawy ETS wykonuje uprawnienia właścicielskie Skarbu Państwa w stosunku do uprawnień do emisji sprzedawanych w drodze aukcji. Natomiast w myśl art. 49 ust. 2 ustawy ETS środki uzyskane ze sprzedaży w drodze aukcji uprawnień do emisji stanowią dochód budżetu państwa. Obecnie, zgodnie z art. 49 ust. 6 ustawy ETS, co najmniej połowę środków pieniężnych uzyskanych z aukcji uprawnień do emisji ogólnych w danym roku

²⁶ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1427 z późn. zm.

²⁷ Zob. S. Babiarczyk i in., op. cit.

²⁸ P. Witkowski, *Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3(93), s. 131–143.

²⁹ Za wyjątkiem bezpłatnego przydziału uprawnień do emisji – zob. art. 10a dyrektywy ETS.

³⁰ L. Etel (red.), op. cit.

kalendaryzowym lub ich równowartość przeznacza się przynajmniej na jeden spośród celów szczegółowo wskazanych w tym przepisie. Skarb Państwa nie ma zatem pełnej swobody w rozdysponowywaniu środków pozyskanych z aukcji, ale równocześnie nie jest zobowiązany do wydatkowania wszystkich środków w określony sposób (zob. art. 30d ust. 6 dyrektywy ETS), co upodabnia BRT ETS do danin celowych³¹.

W myśl art. 6 przepisów ordynacji podatkowej podatek jest świadczeniem wynikającym z ustawy podatkowej. Zgodnie jednak z doktryną pojęcie „ustawa podatkowa” nie ma znaczenia przy konstruowaniu materialnej konstytucyjnej definicji podatku. Z zasady wyłączności ustawowej w sprawach danin publicznych ustanowionej w art. 217 Konstytucji RP wynika wyłącznie, że wszystkie istotne elementy podatku muszą być ujęte w ustawie³². Wydaje się zatem, że uregulowanie materii BRT ETS w ustawie analogicznej do ustawy ETS implementującej przepisy dyrektywy ETS będzie wystarczające do spełnienia analizowanego warunku.

Wnioski

Podsumowując, można stwierdzić, że uprawnienia do emisji w ramach BRT ETS nie mogą być uznane za środek o charakterze fiskalnym w rozumieniu art. 192 ust. 2 lit. a TFUE. Uprawnienia te nie spełniają bowiem cechy nieodpłatności. Należy wskazać, że brak swobody w rozdysponowywaniu środków pozyskanych z aukcji upodabnia je do danin celowych. Jednomyslność w Radzie UE przy wprowadzaniu UE nie była zatem wymagana. Nasuwają się jednak refleksje odnośnie do zgodności BRT ETS z zasadą rozsądnych i uzasadnionych oczekiwań (ang. *reasonable and legitimate expectations*), jednak te wymagają odrębnej analizy.

Wykaz literatury

- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Brown C., *The protection of legitimate expectations as a 'general principle of law': some preliminary thoughts*, <https://www.transnational-jdispute-management.com>.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2021, Lex.
- Feinman J.M., *Good faith and reasonable expectations*, „Arkansas Law Review” 2014, vol. 67.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Krzykowski M., Mariański M., Zięty J., *Principle of reasonable and legitimate expectations in international law as a premise for investments in the energy sector*, „International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics” 2020.

³¹ P. Witkowski, op. cit.

³² A. Krzywoń, op. cit.

- Krzykowski M., Mariański M., *Failure to ensure legal certainty as a basis for damage claims. A legal and comparative analysis*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, nr 109.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(47).
- Neuhoff K., Acworth W., Richstein J.C., *Inclusion of road transport and buildings in EU ETS: impacts and design options*, Climate Policy Initiative, Berlin 2021.
- Rahdert M.C., *Reasonable expectations revisited*, „Connecticut Insurance Law Journal” 1998, nr 5.
- Scuderi E., *Provisions primarily of a fiscal nature: time to dispel doubts*, „EC Tax Review” 2022, vol. 31, nr 5.
- Witkowski P., *Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2018, nr 3(93).
- Wróbel A. (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 2: Art. 90–222, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.

Summary

ETS RTD emission allowances (so-called ETS2) – are they a fiscal measure within the meaning of Article 192(2)(a) the Treaty on the Functioning of the European Union?

Keywords: EU law, emissions trading system, BRT ETS, fiscal measure, EU climate policy, Article 192 TFEU.

The article aims to examine the legal nature of BRT ETS allowances and explore whether they constitute a fiscal measure within the meaning of Article 192(2)(a) of the TFEU. As of January 1, 2025, a new emissions trading system (BRT ETS, also known as ETS2) has been implemented, covering the building, road transport, and additional sectors. This system has been designed as separate but linked to the existing EU ETS to avoid disruptions in its operation, with the possibility of merging the two mechanisms in the future. This article examines the legal nature of BRT ETS allowances, particularly regarding their potential classification as a fiscal measure under Article 192(2)(a) TFEU, which would require unanimity in the EU Council for their adoption. These considerations are crucial for shaping the EU's climate policy and its legal and economic framework. The Authors conclude that emission allowances under the BRT ETS cannot be considered a fiscal measure within the meaning of Article 192(2)(a) of the TFEU. This is because these allowances do not meet the criterion of being non-remunerative. The lack of freedom in allocating funds obtained from auctions makes them similar to public levies.

