

Karolina Tetlak¹

Składka solidarnościowa od nadwyżek zysku z działalności w sektorze paliw kopalnych

DOI: 10.5604/01.3001.0016.1931

Streszczenie:

W dniu 6 października 2022 r. przyjęto rozporządzenie Rady (UE)2022/1854 w sprawie interwencji w sytuacji nadzwyczajnej w celu rozwiązania problemu wysokich cen energii. Rozporządzenie reguluje m.in. instrument określony jako „tymczasowa składka solidarnościowa” narzucona sektorowi ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji jako środek odzyskiwania nadwyżek zysku wynikających z kryzysowej sytuacji na rynku paliw kopalnych. W rozporządzeniu określono także sposób redystrybucji uzyskanych wpływów w państwach członkowskich UE. Celem artykułu jest wykazanie, że omawiana składka solidarnościowa ma charakter fiskalny i konstrukcję prawną podatku. Należy do kategorii instrumentów finansów publicznych służących redystrybucji zasobów za pomocą interwencji o charakterze podatkowym, a następnie zasiłkowym. W artykule szczegółowo omówiono postanowienia rozporządzenia dotyczące elementów konstrukcji składki solidarnościowej wskazujące na podatkowy charakter tego środka.

Słowa kluczowe: polityka fiskalna, środek fiskalny, polityka energetyczna, Unia Europejska, prawo europejskie, podatek, składka solidarnościowa, nadzwyczajne zyski, nadwyżka zysków

Solidarity Contribution on Surplus Profits from the Fossil Fuel Sector

Abstract

On 6 October 2022, Council Regulation (EU)2022/1854 on an emergency intervention to address high energy prices was adopted. The regulation introduces an instrument known as a ‘temporary solidarity contribution’ imposed on the oil, gas, coal and refinery sector as a means of recovering surplus profits generated from the fossil fuel crisis. The regulation also defines how the revenues are to be redistributed amongst the EU Member States. The aim of the article is to show that the discussed solidarity contribution has a fiscal nature and a legal attributes of a tax. It belongs to the category of public finance instruments aimed at redistribution of resources by means of tax and benefit interventions. The paper discusses in detail those provisions of the regulation that govern the elements of the solidarity contribution, indicating the tax nature of this measure.

Keywords: fiscal policy, fiscal measure, energy policy, European Union, European law, tax, solidarity contribution, extraordinary profits, surplus profits

¹ Doktor, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Ukończyła studia LL.M. o profilu podatkowym na wydziale prawa Harvard University. Zajmuje się polskim i międzynarodowym prawem podatkowym, w szczególności opodatkowaniem dochodu, w tym na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

1. Wprowadzenie

14 września 2022 r. Komisja Europejska przedstawiła wniosek legislacyjny dotyczący rozporządzenia Rady w sprawie interwencji w sytuacji nadzwyczajnej w celu rozwiązania problemu wysokich cen energii (COM(2022)473). Rada zaakceptowała tę propozycję 30 września 2022 r., a formalnie rozporządzenie (UE)2022/1854² przyjęto 6 października 2022 r. Rozporządzenie obejmuje środki przeciwdziałania wzrostowi cen energii elektrycznej w Europie, w tym instrument określony jako „tymczasowa składka solidarnościowa” (ang. *temporary solidarity contribution*) narzucona sektorowi ropy, gazu, węgla i rafinacji. Rozporządzenie reguluje także sposób redystrybucji uzyskanych wpływów w państwach członkowskich.

Zdaniem Komisji, gwałtowny wzrost cen gazu i wynikające z niego zapotrzebowanie na paliwa alternatywne doprowadziły do wzrostu cen energii, co powoduje trudności dla gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w UE oraz powodza inflację, a niezbędne środki wsparcia zwiększają wydatki publiczne. Bardzo wysokie ceny energii generują zbyt duże zyski finansowe nie tylko dla wytwórców energii elektrycznej, ale również dla przedsiębiorstw działających w sektorze paliw kopalnych. Podmioty te nie mogłyby liczyć na takie zyski w normalnych okolicznościach, gdyby na rynkach energii nie zaszły nieprzewidywalne zdarzenia³. Zyski te wynikają przede wszystkim z korzystnych zewnętrznych czynników rynkowych, spowodowanych rosyjskimi działaniami wojennymi, a nie z dodatkowych wysiłków czy inwestycji własnych przedsiębiorstw⁴.

W rezultacie, Komisja zaproponowała pakiet pilnych interwencji rynkowych, obejmujący środek służący odzyskiwaniu nadwyżki dochodów od przedsiębiorstw działających w sektorze surowców kopalnych, uregulowany w rozdziale III rozporządzenia. Zgodnie z art. 14 ust. 1 rozporządzenia, zatytułowanym „Wsparcie dla końcowych odbiorców energii poprzez tymczasową składkę solidarnościową”, nadwyżki zysku wytworzone przez unijne przedsiębiorstwa i stałe zakłady z działalności w sektorze ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla

² Rozporządzenie Rady (UE)2022/1854 z dnia 6 października 2022 r. w sprawie interwencji w sytuacji nadzwyczajnej w celu rozwiązania problemu wysokich cen energii, Dz.U. L 2611 z 7.10.2022, str. 1–21, dalej jako: rozporządzenie.

³ Motyw (14) preambuły rozporządzenia.

⁴ W motywie (50) preambuły rozporządzenia wskazano: „Nie zmieniając znacząco struktury kosztów i nie zwiększając inwestycji, unijne przedsiębiorstwa i stałe zakłady generujące co najmniej 75% obrotu z działalności w sektorze ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji odnotowały wzrost zysków na skutek nagłych i nieprzewidywalnych okoliczności spowodowanych przez wybuch wojny napastniczej Rosji przeciwko Ukrainie, ograniczenie dostaw energii i rosnące zapotrzebowanie ze względu na rekordowo wysokie temperatury”.

i rafinacji podlegają obowiązkowej tymczasowej składce solidarnościowej, chyba że państwa członkowskie wprowadziły równoważne środki krajowe. Zdaniem Komisji wprowadzenie tymczasowej składki solidarnościowej zapewni, by wkład sektora paliw kopalnych był proporcjonalny do zysków wygenerowanych w związku z sytuacją kryzysową.

Celem artykułu jest analiza przepisów rozporządzenia (UE)2022/1854 dotyczących składki solidarnościowej oraz ustalenie charakteru prawnego tego środka realizacji polityki UE. Szczególną uwagę zwrócono na elementy konstrukcji omawianej składki, a także regulacje dotyczące wykorzystania wpływów z tego tytułu oraz cele realizowane za ich pomocą. Hipoteza badawcza artykułu stanowi, że składka solidarnościowa ma charakter fiskalny i konstrukcję prawną podatku, i należy do kategorii instrumentów finansów publicznych służących redystrybucji zasobów, czyli ich wtórnemu przesunięciu pomiędzy podmiotami funkcjonującymi na rynku⁵. Cel taki osiąga się w finansach publicznych zasadniczo za pomocą interwencji o charakterze podatkowym, a następnie zasiłkowym (bezpośrednich dotacji, subwencji). W omawianym rozporządzeniu zawarto postanowienia dotyczące dwóch elementów składki solidarnościowej: gromadzenia dochodów oraz ich podziału. O ile podatkowy charakter omawianej „składki” może nie być jasny ze względu na jej nazwę, rozporządzenie wprost używa określeń odnoszących się do podatkowego charakteru tego środka, takich jak podstawa obliczenia czy stawka. Bez względu zatem na użyte określenia, omawianą „składkę solidarnościową” należy ocenić pod kątem spełniania przesłanek uznania za podatek i z tej perspektywy zostanie omówiona.

Metody badawcze zastosowane do weryfikacji postawionej hipotezy badawczej obejmują analizę dogmatyczno-prawną rozporządzenia (UE)2022/1854, analizę na gruncie prawa podatkowego oraz literatury przedmiotu w zakresie pojęcia i funkcji podatku, a także wnioskowanie.

2. Pojęcie, konstrukcja prawna oraz funkcje podatku

Podatki należą do kategorii pieniężnych danin publicznych, czyli świadczeń nakładanych przez podmioty sprawujące władztwo na osoby fizyczne lub prawne objęte zakresem ich jurysdykcji⁶. Są to „wszelkie formy przejmowania wartości materialnych lub usług przez państwo od mieszkańców lub też osób

⁵ M. Jaszczyński, *Funkcje podatków w gospodarce*, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne, 2017, t. XXV, s. 221–222.

⁶ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2016, s. 233; szerzej W. Wójtowicz, *Daniny publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. 3, Warszawa 2010, s. 15–24.

czasowo przebywających na jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji, działających bądź mających siedzibę na tym terytorium⁷.

Zarówno w piśmiennictwie, orzecznictwie, na gruncie europejskiego oraz międzynarodowego prawa podatkowego, jak i w opracowaniach organizacji międzynarodowych definicje podatku co do zasady przybierają opisowy charakter⁸. Przyjmuje się, że podatek to świadczenie: pieniężne, na rzecz związku publicznoprawnego (państwa, samorządu, stanu, landu itp.), obowiązkowe (przymusowe), ustalane jednostronnie przez związek publicznoprawny, bezzwrotne, nieodpłatne (nieekwiwalentne), generalne (ogólne)⁹. Cechy te składają się na elementy doktrynalne podatku¹⁰ i zostały wskazane również w definicji formalnej podatku obowiązującej w polskim prawie na mocy art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹¹. Zgodnie z tą definicją podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Publicznoprawny charakter świadczenia oznacza, że zobowiązanie do zapłacenia podatku powstaje z mocy prawa, a nie na podstawie umowy zawieranej między podatnikiem a organem władzy publicznej. Nieodpłatność odnosi się do tego, iż podatnikowi nie przysługują żadne świadczenia wzajemne wynikające z faktu zapłacenia podatku, a korzystanie przez niego z różnych form konsumpcji zbiorowej nie jest bezpośrednio uzależnione od wysokości zapłaconych podatków¹². Nałożenie świadczenia pieniężnego na bierne podmioty stosunku podatkowoprawnego¹³ przez władzę publiczną, któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie tej ostatniej, przez co podatek stanowi świadczenie nieodpłatne i nieekwiwalentne, to konstytutywna cecha podatku, która odróżnia go od innych danin publicznych¹⁴. Nie przeczy temu przeznaczanie dochodów podatkowych

⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 23.

⁸ Szerzej W. Nykiel, *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 13.

⁹ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 135; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 23; W. Konieczny, W. Modzelewski, *Zagadnienia ogólne podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Warszawa 2007, s. 302; R. Mastalski, *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 42.

¹⁰ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 49; A. Mariański, *Komentarz do art. 6 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

¹¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 2651.

¹² Z. Ofiarski, *Podatek jako kategoria ekonomiczna i prawna*, [w:] *Prawo podatkowe*, LEX 2022.

¹³ Szerzej M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 9 i nast.

¹⁴ A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985, s. 97; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 16.

na cele związane z finansowaniem potrzeb publicznych i zbiorowego korzystania z nich. Nieodpłatność świadczenia podatkowego wyraża się tym, że podatnik nie otrzymuje w zamian za świadczenie podatkowe bezpośrednio do niego adresowanego świadczenia wzajemnego. Można – co najwyżej – mówić o odpłatności ogólnospołecznej, wyrażającej się w świadczeniu przez jednostki państwa lub samorządu terytorialnego usług na rzecz społeczeństwa jako zbiorowości¹⁵.

Przymusowy charakter podatku oznacza, że organom władzy publicznej przysługuje prawo stosowania uregulowanych przepisami prawa środków przymusu w celu jego wyegzekwowania. Z kolei bezzwrotność podatku wynika z faktu, iż z chwilą zapłacenia podatek staje się definitywnie i ostatecznie własnością fiskusa, a zapłacony w prawidłowej wysokości nie podlega zwrotowi. Pieniężny charakter podatku związany jest przede wszystkim z jego wpływem na zjawiska ekonomiczne polegające na gromadzeniu wpływów i dokonywaniu wydatków.

Istotnym elementem definicji podatku jest też stwierdzenie, że świadczenie, jakim jest podatek, wynika z ustawy podatkowej. Oznacza to, że władztwo podatkowe państwa musi być realizowane poprzez organ władzy ustawodawczej. Zasada wyłączności ustawowej w polskim prawie podatkowym wynika z art. 84 Konstytucji, a potwierdza ją art. 217 ustawy zasadniczej, który określa te elementy konstrukcji podatku, które objęte są obowiązkiem uregulowania w ustawie. Obligatoryjnie ustawa powinna regulować nakładanie podatków i innych danin publicznych oraz określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. Obowiązkiem ustawowej regulacji objęta jest również materia dotycząca przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, o ile ustawodawca zdecyduje się na ich wprowadzenie. Ustawy podatkowe zdefiniowano w Ordynacji podatkowej jako ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych i osób trzecich.

Definicja ustawy podatkowej zawiera wykaz podstawowych elementów konstrukcji podatku, do których zaliczono:

- podmiot opodatkowania, czyli określenie kręgu osób obowiązanych do opłacania podatku,

¹⁵ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Legalis/el. 2002.

- przedmiot opodatkowania, czyli określenie stanu prawnego, faktycznego lub zdarzenia, którego zaistnienie pociąga za sobą obowiązek zapłacenia podatku,
- podstawę opodatkowania, czyli ilościowe (powierzchnia, objętość, ciężar) lub wartościowe (wartość rynkowa, przychód, dochód) ujęcie przedmiotu podatku,
- stawkę podatkową, czyli określenie sposobu obliczenia podatku – najczęściej jako pewnej funkcji podstawy opodatkowania. Stawki podatkowe mogą być kwotowe, procentowe lub mieszane (procentowo-kwotowe). Stawka może być określona przez stałą relację wysokości podatku do podstawy opodatkowania, jednak formuła wyliczenia wysokości podatku może być bardziej złożona. Typowe przykłady to obliczanie wysokości podatku według stałej stopy odnoszonej do podstawy opodatkowania pomniejszonej o pewną kwotę (tzw. kwotę wolną) lub stosowanie różnych stawek (procentowych lub kwotowych) do różnych wielkości podstawy opodatkowania.

Istotnym, choć pominiętym w cytowanej definicji elementem konstrukcji podatku jest termin, w którym podatek powinien zostać zapłacony. Ustawy podatkowe mogą również określać ulgi i zwolnienia podatkowe oraz wskazywać inne niż podatnicy podmioty zobowiązane do obliczenia i pobrania podatku (płatników) lub tylko do pobrania podatku (inkasentów).

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że próba wyodrębnienia podatków i opłat wyłącznie na podstawie nazwy danej daniny publicznej może nie przynieść zadowalających rezultatów, ze względu na pojawiającą się praktykę legislacyjną polegającą na stosowaniu nieadekwatnego nazewnictwa w stosunku do świadczeń mających w istocie wszelkie cechy podatku¹⁶. Bez wątplenia jest to świadomy zabieg legislacyjny ustawodawcy (de facto polityków tworzących prawo), mający charakter utylitarny, nastawiony na zwiększenie wpływów budżetowych poprzez ukrycie kolejnego podatku pod inną nazwą, np. „opłata”, aby nie wzbudzać negatywnych emocji wśród obywateli¹⁷. Z psychologicznego punktu widzenia danina publiczna zwana opłatą lub składką w społecznym

¹⁶ Zob. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015, s. 165 i n.

¹⁷ I. Nowak, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 40.

przekonaniu kojarzy się z czymś mniej uciążliwym niż podatek¹⁸. Zabieg ten jest ze wszech miar nieprawidłowy i zasługuje na jednoznaczną krytykę, co znajduje odzwierciedlenie w poglądach doktryny. Jest to rozwiązanie prawne wadliwe, m.in. z punktu widzenia techniki legislacyjnej oraz zaufania podatników do stanowionego prawa¹⁹. Co więcej, ukazuje ono, że intencją normodawcy jest ukrycie rzeczywistego charakteru świadczenia podatkowego²⁰, co należy postrzegać jako wypaczony model polityki podatkowej (finansowej), nastawiony wyłącznie na realizację celów stricte fiskalnych²¹.

Dysfunkcja ta w przypadku działalności legislacyjnej Unii Europejskiej służy także ukrywaniu braku kompetencji prawodawczych do wprowadzania środków o charakterze fiskalnym lub dokonywaniu tego na niewłaściwej podstawie prawnej i w nieodpowiednim trybie ustawodawczym²².

O tym, czy określone świadczenie publiczne ma charakter podatku, nie decyduje jednak nazwa nadana mu przez ustawodawcę, lecz jego konstrukcja prawna i posiadanie określonych cech²³. Leksykalne „rozmywanie” zastanych w prawie podatkowym pojęć i stosowanie przez ustawodawcę zamiennie nazewnictwa „opłata” lub „składka” zamiast „podatek” to przejaw niekonsekwencji terminologicznej²⁴, która nie zmienia fiskalnych cech danego środka. Określenie daniny publicznej jako podatku, składki czy opłaty ma zatem znaczenie tylko semantyczne²⁵. W przypadku, gdy świadczenie publicznoprawne zawiera w swej konstrukcji elementy typowe dla podatku, należy je uznać za podatek niezależnie od nazwy, jaką zastosował dla niego prawodawca²⁶.

Tradycyjnie w piśmiennictwie wymienia się kilka funkcji podatków: fiskalną (dochodową), redystrybucyjną oraz stymulacyjną (interwencyjną)²⁷. Funkcja

¹⁸ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.

¹⁹ Miemieć W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kuzusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 23-24.

²⁰ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010.

²¹ Zob. J. Serwacki, *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 529 i nast.

²² Zob. K. Tetlak, *Fiskalny charakter przepisów objętych specjalną procedurą ustawodawczą w ramach polityki energetycznej i środowiskowej Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2022 nr 1, s. 163.

²³ Zob. R. Mastalski, *Komentarz do art. 6*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017, s. 86; eadem, *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 45.

²⁴ B. Brzeziński, *Opłaty*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000, s. 192.

²⁵ Zob. W. Wójtowicz, *Definicja podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 7.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 1992 r., sygn. SA/Wr 1428/91, niepublikowany, za B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, cz. 1, Toruń 2007, s. 42.

²⁷ Z. Ofiarski, *Podatek jako kategoria ekonomiczna i prawna*, [w:] *Prawo podatkowe*, LEX 2022.

fiskalna rozumiana szeroko obejmuje elementy polityki społecznej oraz ekonomicznej, w tym także formy podziału dochodu narodowego. Funkcja redystrybucyjna podatków polega na tym, że podatki są wykorzystywane jako instrumenty regulowania podziału dochodów oraz majątku pomiędzy podatnikami a państwem (jego budżetem). Przejęte ze źródeł podatkowych wartości wykorzystywane są następnie do finansowania realizacji różnych zadań publicznych. Przyjęcie kolejności realizacji tych zadań wynika natomiast z programów gospodarczych i społecznych państwa i jego organów, wspieranych przez partie polityczne aktualnie tworzące rząd i mające większość w parlamencie. Funkcja redystrybucyjna jest zatem silnie zdeterminowana przez czynniki o charakterze politycznym oraz społecznym.

Każde państwo ma własny system podatkowy, przez co rozróżnienia pojęciowe i konwencje terminologiczne nie zawsze są ostre i przestrzegane²⁸. W praktyce system podatkowy (system podatków i opłat) rzadko stanowi zwartą, logiczną i jednolitą całość²⁹. Wielość i złożoność konstrukcji prawnych we współczesnym państwie dostarcza przykładów świadczeń o mieszanym charakterze, których zasadniczym celem okazuje się np. prewencja, lecz którym nie można jednocześnie odmówić dalszej funkcji fiskalnej. Powoduje to, zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny, że należy przyjąć, iż każde świadczenie pieniężne, które choć w części ustanawiane jest z zamiarem osiągnięcia środków potrzebnych na realizację przez państwo jego zadań, jest daniną publiczną w rozumieniu konstytucyjnym³⁰.

3. Pojęcie i definicja składki solidarnościowej

Definicja legalna pojęcia „składka solidarnościowa” została sformułowana w słowniczku w art. 2 pkt 19) rozporządzenia, zgodnie z którym oznacza ono **tymczasowy środek mający na celu rozwiązanie problemu nadwyżek zysku** unijnych przedsiębiorstw i stałych zakładów prowadzących działalność w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji, który to środek ma na celu **złagodzenie wyjątkowych zmian cen na rynkach energii** dla państw członkowskich, konsumentów i przedsiębiorstw. Z kolei zgodnie z pkt 21) „wprowadzony równoważny środek krajowy” oznacza środek ustawodawczy, regula-

²⁸ *Ibidem*, s. 139.

²⁹ E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 103.

³⁰ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2011, nr 2 (35), s. 51.

cyjny lub administracyjny przyjęty i opublikowany przez państwo członkowskie do dnia 31 grudnia 2022 r., który przyczynia się do dostępności cenowej energii.

Omawiany środek legislacyjny został w rozporządzeniu określony jako „składka”, jednakże sam fakt użycia przez prawodawcę unijnego takiego nazewnictwa nie oznacza, że omawiany środek nie ma natury podatku. Doktryna prawa podatkowego stoi na stanowisku, zgodnie z którym nadanie określonej daninie publicznej – w tym przypadku składce – innej nazwy niż podatek, nie oznacza automatycznie, że przestanie ona być świadczeniem podatkowym³¹. O charakterze środka decyduje bowiem jego treść, a nie nazwa.

Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN „składka” to „zbiórka pieniędzy na jakiś cel” lub „kwota pieniężna wpłacana regularnie i obowiązkowo przez jedną osobę do wspólnej kasy, na jakiś wspólny cel”. Charakter prawny omawianej „składki solidarnościowej” może nie być jasny, biorąc pod uwagę wyłącznie jej nazwę. Konieczne staje się zatem badanie cech materialnych tego środka oraz poszukiwanie celu, którym kierował się prawodawca w związku z jego ustanowieniem. Omawiane rozporządzenie wprost używa określeń odnoszących się do podatkowego charakteru tego środka, takich jak podstawa obliczenia czy stawka, a także reguluje pozostałe elementy konstrukcji składki solidarnościowej, takie jak podmiot i przedmiot. Bez względu zatem na użyte określenia, omawianą „składkę” należy ocenić pod kątem spełniania przesłanek uznania za podatek. Ustalenia wymaga także czy posiada ona takie cechy, jak bezzwrotność, nieodpłatność, charakter pieniężny, publicznoprawny, przymusowy i generalny, co pozwoli na ocenę jej jako podatku.

4. Podmiot składki solidarnościowej

W świetle art. 14 rozporządzenia podmiotem opodatkowania składką solidarnościową są unijne przedsiębiorstwa i stałe zakłady prowadzące działalność w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji. Zgodnie ze słowniczkiem zawartym w art. 2 pkt 15) rozporządzenia „unijne przedsiębiorstwo” oznacza przedsiębiorstwo mające siedzibę w państwie członkowskim, które zgodnie z przepisami podatkowymi tego państwa członkowskiego jest uznawane do celów podatkowych za mające siedzibę w tym państwie członkowskim i zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim nie jest uznawane za rezydenta do celów podatkowych

³¹ J. Wantoch-Rekowski, *Opłaty publiczne*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. 11 *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 321.

poza Unią. Z kolei pojęcie „stały zakład”, zdefiniowane w pkt 16) słowniczka, oznacza znajdujące się w państwie członkowskim stałe miejsce wykonywania działalności gospodarczej, przez które całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa mającego siedzibę w innym państwie, o ile zyski osiągnięte przez ten stały zakład w danym miejscu wykonywania działalności gospodarczej są przedmiotem opodatkowania w państwie członkowskim, w którym się on znajduje. W myśl pkt 17) słowniczka „unijne przedsiębiorstwa i stałe zakłady prowadzące działalność w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji” oznaczają unijne przedsiębiorstwa lub stałe zakłady generujące co najmniej 75% swojego obrotu z działalności gospodarczej w dziedzinie wydobywania, górnictwa, rafinacji ropy naftowej lub wytwarzania produktów koksowania węgla, o której mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1893/20061.

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku składki solidarnościowej nie objęto podatkiem producentów energii elektrycznej, tylko podmioty pozyskujące i przetwarzające surowce energetyczne. Ponadto przekroczenie 75% obrotu z tytułu wskazanej działalności skutkuje objęciem wszystkim dochodów takich podmiotów dodatkowym podatkiem. W praktyce może to powodować podziały spółek energetycznych i wydzielenie działalności niegenerującej obciążonego dochodu do odrębnych spółek. Warto ponadto zwrócić uwagę na objęcie sektora ropy naftowej dwoma nowymi podatkami – składce solidarnościowej będą podlegały podmioty dokonujące wydobywania ropy i rafinerie, a producenci energii elektrycznej z ropy naftowej i innych produktów naftowych będą objęci tzw. pułapem dochodów.

5. Przedmiot składki solidarnościowej

Przedmiotem opodatkowania składką solidarnościową są nadwyżki zysku z działalności w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji. Zgodnie art. 2 pkt 18) rozporządzenia „nadwyżka zysku” oznacza dochód podlegający opodatkowaniu – na podstawie krajowych przepisów podatkowych w roku podatkowym 2022 lub w roku podatkowym 2023 i przez cały okres ich trwania – uzyskany z działalności prowadzonej na poziomie unijnych przedsiębiorstw i stałych zakładów prowadzących działalność w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji wykraczający poza 20-procentowy wzrost średniego dochodu podlegającego opodatkowaniu w czterech latach podatkowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2018 r. lub później. W przypadku

tej daniny nie ulega wątpliwości, że opodatkowany jest dochód, rozumiany jako przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania.

Jak wynika z powyższych regulacji, wprowadzany środek unijny ma **charakter kaskadowy**, to znaczy pobierany jest od już opodatkowanego dochodu. Wprost wynika to także z art. 16 ust. 2 rozporządzenia, zgodnie z którym tymczasowa **składka solidarnościowa jest stosowana oprócz zwykłych podatków i opłat** mających zastosowanie zgodnie z prawem krajowym państwa członkowskiego. Założenie to sformułowano również w motywie (14) preambuły rozporządzenia, wskazując, że środek ten *powinien być stosowany równoległe do zwykłych podatków od osób prawnych nakładanych przez każde państwo członkowskie na dane przedsiębiorstwa*.

W art. 14 ust. 2 rozporządzenia znalazł się zapis nakładający na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia, aby wprowadzone równoważne środki krajowe miały podobne cele i podlegały podobnym przepisom jak tymczasowa składka solidarnościowa przewidziana w niniejszym rozporządzeniu i przynosiły porównywalne lub wyższe wpływy względem szacowanych wpływów ze składki solidarnościowej. Przepis ten wymaga od państw członkowskich koordynacji ich instrumentów polityki wewnętrznej z nowym podatkiem unijnym. Postanowienie to jest bardzo ogólne i niejasne znaczeniowo, przez co w przyszłości może potencjalnie być przedmiotem sporów między państwami członkowskimi a Komisją przyznającą sobie kompetencje do kwestionowania rozwiązań krajowych. Ocenie podlega w tym wypadku podobieństwo charakteru środka krajowego w stosunku do składki solidarnościowej. Określenie to ma charakter niedookreślony i niejasny, przy czym wyraźnie widać wymóg wtórnego, subsydiarnego charakteru środka krajowego w stosunku do składki solidarnościowej. Co również istotne, kryterium kwalifikującym dany środek krajowy do oceny w zakresie zgodności lub uzupełnienia składki są **podobne cele** jak tymczasowa składka solidarnościowa. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 składka stanowi środek mający na celu **rozwiązanie problemu nadwyżek zysku** unijnych przedsiębiorstw i stałych zakładów prowadzących działalność w sektorze ropy, gazu, węgla i rafinerii **w celu złagodzenia wyjątkowych zmian cen na rynkach energii** dla państw członkowskich, konsumentów i przedsiębiorstw. Jak widać, w przepisie mowa zarówno o celu środka, jakim jest rozwiązanie problemu nadwyżek zysku, jak i celu rozwiązania tego problemu, jakim jest złagodzenie wyjątkowych zmian cen na rynkach energii. Nietrudno się domyślać, że te generalne sformułowania mogą być przedmiotem wątpliwości interpretacyjnych i ewentualnych

sporów, przy czym zastosowano tutaj kryterium celu, a nie charakteru prawnego środka. Jest zatem nieistotne, czy wprowadzany instrument krajowy będzie miał charakter podatkowy, fiskalny, regulacyjny, administracyjny, rynkowy czy jakkolwiek inny – istotny jest cel jego wprowadzenia. Daje to państwom członkowskim pole do obchodzenia wymogu zgodności z przepisami rozporządzenia w razie sformułowania odmiennego celu wprowadzanych regulacji krajowych. Komisja musiałaby wówczas wykazać, że rzeczywiste cele środka są „podobne” jak tymczasowej składki solidarnościowej. Kryterium podobieństwa charakteru środka może z kolei dawać pole Komisji do nadmiernego ingerowania w kompetencje państw do kształtowania rozwiązań krajowych.

Wytyczne dotyczące przesłanki podobieństwa zawarto w motywie (63) preambuły:

„Cel środka krajowego powinien zostać uznany za podobny do ogólnego celu składki solidarnościowej określonej w niniejszym rozporządzeniu, gdy polega on na przyczynianiu się do przystępności cenowej energii. Należy uznać, że środek krajowy podlega podobnym przepisom co składka solidarnościowa, w przypadku gdy obejmuje on działalność w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla lub rafinacji, określa podstawę, przewiduje stawkę i zapewnia, aby wpływy ze środka krajowego były wykorzystywane do celów porównywalnych z celami składki solidarnościowej”.

Jeśli chodzi o ocenę **podobieństwa** środka krajowego z przepisami regulującymi tymczasową składkę solidarnościową, należy zauważyć, że może odnosić się ono przede wszystkim do zakresu podmiotowego i przedmiotowego składki, a także podstawy jej obliczenia oraz ram czasowych (tymczasowego charakteru). Podobieństwo może także odnosić się do kwestii redystrybucji i przeznaczenia wpływów budżetowych uzyskanych z takiego środka. W ten sposób Komisja mogłaby kwestionować decyzje w zakresie polityki fiskalnej oraz społeczno-gospodarczej danego państwa, które np. nie przeznaczałoby wpływów z tytułu podatku od wydobycia surowców kopalnych na wsparcie inwestycji w odnawialne źródła energii lub rekompensaty dla producentów energii z tytułu stosowania regulowanych taryf cenowych, tylko wykorzystywałoby uzyskane dochody budżetowe do finansowania ogółu swoich wydatków, w tym z zakresu polityki społecznej, prorodzinnej czy wojskowości, zgodnie z zasadą jedności budżetu.

6. Podstawa obliczenia składki

Kolejnym elementem konstrukcji nowej daniny, jaką jest tymczasowa składka solidarnościowa, jest podstawa do jej obliczenia, uregulowana w art. 15 rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem tymczasową składkę solidarnościową dla unijnych przedsiębiorstw i stałych zakładów, prowadzących działalność w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji, w tym wchodzących w skład skonsolidowanej grupy wyłącznie do celów podatkowych, oblicza się na podstawie **dochodu podlegającego opodatkowaniu**, określonego zgodnie z krajowymi przepisami podatkowymi, w roku podatkowym 2022 lub w roku podatkowym 2023 i przez cały okres ich trwania, wykraczającego poza **20-procentowy wzrost średniego dochodu** podlegającego opodatkowaniu, ustalonego zgodnie z krajowymi przepisami podatkowymi, w czterech latach podatkowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2018 r. lub później. Jeżeli średni dochód podlegający opodatkowaniu w tych czterech latach podatkowych jest ujemny, do celów obliczenia tymczasowej składki solidarnościowej średni dochód podlegający opodatkowaniu wynosi zero.

Należy zauważyć, że ten podatek opiera się na **rzeczywistych zyskach nadzwyczajnych** (tj. zyskach powyżej średniej historycznej).

W motywie (52) preambuły rozporządzenia zawarto dodatkowe wyjaśnienia dotyczące podstawy opodatkowania:

„Podstawę obliczania tymczasowej składki solidarnościowej stanowią podlegające opodatkowaniu dochody przedsiębiorstw i stałych zakładów będących rezydentami do celów podatkowych w Unii w sektorach ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla i rafinacji, jak określono w umowach dwustronnych lub krajowych przepisach podatkowych państw członkowskich za rok podatkowy rozpoczynający się w dniu 1 stycznia 2022 r. lub później lub w dniu 1 stycznia 2023 r. i przez cały okres ich trwania. Państwa członkowskie, które opodatkowują tylko wypłacane zyski przedsiębiorstw, powinny zastosować tymczasową składkę solidarnościową do obliczonych zysków niezależnie od tego, czy zostały one wypłacone. Rok podatkowy określa się poprzez odniesienie do przepisów obowiązujących na mocy prawa krajowego państw członkowskich”.

Warto zwrócić uwagę, że odesłanie do zasad opodatkowania krajowym podatkiem oznacza, że mimo pozornie jednolitej podstawy opodatkowania wynikającej z rozporządzenia, podstawa opodatkowania tym podatkiem, czyli jeden z kluczowych elementów jego konstrukcji, będzie odmienna w przypadku różnych

państw członkowskich. Komisja stoi jednak na stanowisku, że zapewni to proporcjonalność składki solidarnościowej w różnych państwach członkowskich³².

7. Stawka składki

Zgodnie z art. 16 ust. 1 rozporządzenia stawka wykorzystywana do obliczenia tymczasowej składki solidarnościowej wynosi **co najmniej 33% podstawy**, o której mowa w art. 15. Zdaniem Komisji zaproponowana wysokość stawki gwarantuje

„objęcie tą składką części zysku, bez niepotrzebnego utrudniania przedsiębiorstwom energetycznym działającym w sektorze ropy, gazu, węgla i rafinerii wykorzystania tego zysku na przyszłe inwestycje lub do zapewnienia ich rentowności. Dlatego też stawka zaproponowana w rozporządzeniu jest ograniczona do jednej trzeciej nadwyżki zysku podlegającego opodatkowaniu po zastosowaniu bufora do podstawy opodatkowania. Aby jednak zapewnić uwzględnienie szczególnych okoliczności w państwach członkowskich, **proponowana stawka jest stawką minimalną**, a państwa członkowskie mogą zastosować wyższą stawkę, jeżeli uznają to za konieczne” (strona 21 wniosku).

W opinii Komisji takie podejście polegające na ustaleniu stawki minimalnej zapewnia sprawiedliwy i proporcjonalny charakter składki solidarnościowej.

„Państwa członkowskie powinny zachować swobodę stosowania stawki wyższej niż 33 % dla ich składki solidarnościowej. Powinno to umożliwić tym państwom członkowskim ustalenie preferowanej stawki, którą uznają za akceptowalną i odpowiednią na mocy swoich krajowych systemów prawnych”

(motyw (63) preambuły). A zatem państwa członkowskie, w których już obowiązuje krajowy podatek o stawce przekraczającej proponowaną stawkę składki solidarnościowej, mogą nadal stosować istniejącą wyższą stawkę w celu uwzględnienia specyfiki krajowej, która była powodem przyjęcia takiej stawki.

³² W motywach (53)-(54) preambuły wyjaśniono: „Składce solidarnościowej powinny podlegać jedynie zyski uzyskane w 2022 r. lub 2023 r. wykraczające poza 20-procentowy wzrost średnich dochodów podlegających opodatkowaniu, osiągniętych w ciągu czterech lat podatkowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2018 r. lub po tej dacie. [...] Podejście to zapewniłoby, aby część marży zysku, która nie wynika z nieprzewidywalnego rozwoju sytuacji na rynkach energii na skutek trwającej wojny napastniczej Rosji przeciwko Ukrainie, mogła być wykorzystana przez unijne przedsiębiorstwa i stałe zakłady na przyszłe inwestycje lub do zapewnienia ich stabilności finansowej podczas trwającego kryzysu energetycznego, w tym w sektorach energochłonnych. Dzięki takiemu podejściu do określania podstawy obliczeniowej zapewniona była proporcjonalność składki solidarnościowej w różnych państwach członkowskich”.

8. Wykorzystanie wpływów ze składki

Wpływy z tytułu tymczasowej składki solidarnościowej muszą być **wykorzystane w określony sposób**. Zgodnie z art. 17 ust. 1 rozporządzenia państwa członkowskie wykorzystują wpływy z tymczasowej składki solidarnościowej **z wystarzająco szybkim skutkiem na którykolwiek z następujących celów**:

- a) środki **wsparcia finansowego dla końcowych odbiorców energii**, a w szczególności dla **gospodarstw domowych znajdujących się w trudnej sytuacji**, aby w ukierunkowany sposób **złagodzić skutki wysokich cen energii**;
- b) środki wsparcia finansowego mające pomóc **obniżyć zużycie energii**, np. za pośrednictwem aukcji lub systemów przetargowych na rzecz zmniejszenia zapotrzebowania, obniżania kosztów zakupu energii przez końcowych odbiorców energii w odniesieniu do określonych wielkości zużycia, **promowania inwestycji realizowanych przez końcowych odbiorców energii w odnawialne źródła energii**, inwestycje strukturalne w efektywność energetyczną lub inne technologie obniżania emisyjności;
- c) środki wsparcia finansowego mające na celu **wsparcie przedsiębiorstw w energochłonnych sektorach przemysłu**, pod warunkiem że są one **uzależnione od inwestycji w energię ze źródeł odnawialnych, efektywność energetyczną lub inne technologie obniżania emisyjności**;
- d) środki wsparcia finansowego mające na celu **rozwój autonomii energetycznej**, w szczególności inwestycje zgodne z celami REPowerEU określonymi w planie REPowerEU i we wspólnych europejskich działaniach REPowerEU takimi jak projekty o wymiarze transgranicznym;
- e) w duchu solidarności między państwami członkowskimi państwa członkowskie mogą przeznaczyć część wpływów z tymczasowej składki solidarnościowej na **wspólne finansowanie środków, które mają na celu ograniczenie szkodliwych skutków kryzysu energetycznego**, w tym na wsparcie ochrony zatrudnienia oraz przekwalifikowania i podnoszenia kwalifikacji siły roboczej, lub na promowanie inwestycji w efektywność energetyczną i energię ze źródeł odnawialnych, w tym w projekty transgraniczne, oraz unijny mechanizm finansowania energii ze źródeł odnawialnych przewidziany w art. 33 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1999.

W motywie (57) preambuły rozporządzenia Komisja podkreśla:

„Wykorzystanie tych wpływów na te cele odzwierciedla wyjątkowy charakter składki solidarnościowej jako środka, który ma na celu ograniczenie i złagodzenie szkodliwych skutków kryzysu energetycznego dla gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w całej Unii, aby ochronić jednolity rynek i zapobiec ryzyku dalszej fragmentacji. [...] Wykorzystanie wpływów ze składki solidarnościowej powinno odbywać się w duchu solidarności w sposób skoordynowany lub za pośrednictwem unijnych instrumentów finansowych”.

Jednolity obowiązek przekazania nadwyżki dochodu odbiorcom końcowym, ustanowiony na mocy rozporządzenia, zagwarantuje, że wszystkie państwa członkowskie przeznaczą te dodatkowe zasoby na ten sam cel. Dalsze wyjaśnienia zawarto w motywie (58):

„W szczególności państwa członkowskie powinny ukierunkować środki wsparcia finansowego na znajdujące się w najtrudniejszej sytuacji gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa, które najbardziej odczuwają skutki gwałtownego wzrostu cen energii. Pozwoli to zachować zachętę cenową do zmniejszania zapotrzebowania na energię i oszczędzania energii. Ponadto ukierunkowanie wsparcia na znajdujące się w najtrudniejszej sytuacji i mające ograniczoną płynność gospodarstwa domowe miałyby pozytywny wpływ na ogólne zużycie (poprzez zapobieganie nadmiernemu wypieraniu wydatków na towary nieenergetyczne), biorąc pod uwagę narażenie tej grupy gospodarstw domowych na nadmierne wydatki. [...] Należy uzależnić środki wsparcia finansowego od inwestycji w odnawialne źródła energii, efektywność energetyczną lub inne technologie obniżania emisyjności”.

Odnosząc się do tego, że państwa członkowskie będą mogły również podjąć decyzję o przeznaczeniu części wpływów ze składki solidarnościowej na **wspólne finansowanie środków**, w motywie (59) preambuły rozporządzenia wyjaśniono:

„Aspekt wspólnego finansowania obejmuje zarówno podział kosztów poszczególnych projektów między państwa członkowskie, jak i ukierunkowywanie za pośrednictwem instrumentu Unii dochodów przekazywanych dobrowolnie w duchu solidarności przez państwa członkowskie do budżetu Unii”.

Powołany art. 17 ust. 1 rozporządzenia stanowi klauzulę redystrybucyjną, nakazującą państwom członkowskim określony sposób dystrybucji pozyskanych wpływów budżetowych z tytułu omawianego środka. Zawiera on wskazania pozytywne, tzn. wytyczne nakazowe, dotyczące przeznaczenia dochodów.

Pozyskane wpływy muszą być wykorzystane do finansowania środków wspierających końcowych odbiorców energii. Pojęcia końcowego odbiorcy energii oraz końcowego odbiorcy energii elektrycznej zostały zdefiniowane na potrzeby rozporządzenia. Zgodnie z definicją zawartą w słowniczku rozporządzenia w art. 2 pkt 13) „końcowy odbiorca energii” oznacza odbiorcę dokonującego zakupu energii na własny użytek, natomiast w myśl pkt 14) „**końcowy odbiorca energii elektrycznej**” oznacza odbiorcę dokonującego zakupu energii elektrycznej na własny użytek”. Wydaje się, że takie rozróżnienie oznacza, iż finansowane środki będą mogły być przeznaczane np. na wsparcie odbiorców energii ciepłej. Katalog przykładowych środków wsparcia finansowanych z puli zasobów pozyskanych ze składki solidarnościowej zawarty w art. 17 ust. 1 rozporządzenia ma charakter zamknięty, co należy rozumieć w ten sposób, że państwa członkowskie mają swobodę wykorzystania wpływów ze składki tylko w ramach celów określonych w rozporządzeniu. Ogranicza to kompetencje państw członkowskich w zakresie decydowania o przeznaczeniu posiadanych środków budżetowych.

W myśl art. 17 ust. 2 środki, o których mowa w ust. 1, muszą być **jasno określone, przejrzyste, proporcjonalne, niedyskryminacyjne i weryfikowalne**. Przepis ten daje Komisji prawo do arbitralnej oceny działań podjętych przez państwa członkowskie.

9. Tymczasowy charakter składki

W rozporządzeniu wielokrotnie podkreślono **tymczasowy charakter** składki solidarnościowej, zarówno w uzasadnieniu i preambule (motywy (57) i (64)), jak i w części normatywnej (art. 18), a także określono jej ramy czasowe. W art. 14 ust. 3 rozporządzenia regulującym kwestie temporalne przewidziano, że państwa członkowskie przyjmują i publikują środki realizujące obowiązkową tymczasową składkę solidarnościową najpóźniej do dnia 31 grudnia 2022 r. W motywie (53) preambuły wyjaśniono, że składka solidarnościowa powinna mieć zastosowanie do nadwyżek zysków uzyskanych w 2022 r. lub 2023 r. Stosowanie składki wyłącznie w tym okresie podkreślono również w motywie (65) preambuły. Intencją Komisji było objęcie podatkiem nieoczekiwanego zysku osiągniętego w 2022 i 2023 r. w wyniku nieprzewidywalnych okoliczności, przy czym w praktyce będzie to oznaczało konieczność uiszczenia składki w roku kalendarzowym 2024, a w przypadku poszczególnych podatników dokładne ramy czasowe będą zależne od ich roku podatkowego.

W motywie (71) preambuły podkreślono konieczność stosowania wyjątkowych środków określonych w niniejszym rozporządzeniu w szczególności w sezonie zimowym 2022–23. Należy zaznaczyć, że jeśli rozporządzenie ma obowiązywać przez okres roku od dnia wejścia w życie, a składka solidarnościowa najpóźniej od dnia 31 grudnia 2022 r., to okres obowiązywania składki i tak obejmie cały rok podatkowy rozpoczynający się w 2022 r. W motywie (64) preambuły wyjaśniono, że składka solidarnościowa powinna mieć zastosowanie do nadwyżek zysków wygenerowanych w 2022 r. W intencji Komisji: „Stosowanie składki solidarnościowej w odniesieniu do całego roku podatkowego umożliwi wykorzystanie nadmiernych zysków w danym okresie, w interesie publicznym, jakim jest łagodzenie skutków kryzysu energetycznego, przy jednoczesnym pozostawieniu zainteresowanym przedsiębiorstwom odpowiedniej części zysków”.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że w świetle art. 17 ust. 1 w zw. z art. 19 ust. 4 lit. c) rozporządzenia państwa członkowskie wykorzystują wpływy z tymczasowej składki solidarnościowej **z wystarczająco szybkim skutkiem**, czyli **w terminie jednego miesiąca od momentu, w którym wpływy te zostały zebrane** przez państwa członkowskie zgodnie z prawem krajowym, taki termin przewidziano bowiem na złożenie Komisji sprawozdania w tym zakresie. Ustanawia to bardzo krótki termin na wydatkowanie zebranych kwot i stwarza ryzyko dokonywania tego w pośpiechu.

10. Monitorowanie wdrażania składki solidarnościowej i jej wejście w życie

Przepis art. 19 ust. 1 rozporządzenia stanowi, że właściwy organ każdego państwa członkowskiego monitoruje wdrażanie na swoim terytorium omawianych środków, co w praktyce oznacza obowiązki ewidencyjne, które należy rozumieć w kontekście ust. 3–4 omawianego artykułu. Przepis ust. 3 stanowi, że **do dnia 31 stycznia 2023 r. i ponownie do dnia 30 kwietnia 2023 r.** państwa członkowskie złożą Komisji **sprawozdanie** dotyczące m.in. **nadwyżki dochodu** wytworzonej na podstawie art. 6 **oraz środków dotyczących podziału nadwyżki dochodu stosowanych w celu złagodzenia wpływu wysokich cen energii elektrycznej na końcowych odbiorców energii elektrycznej** zgodnie z art. 10. Ponadto w myśl art. 19 ust. 4 państwa członkowskie składają Komisji sprawozdanie dotyczące:

- a) **wprowadzenia tymczasowej składki solidarnościowej** na podstawie art. 14, w tym informacje, w którym roku podatkowym państwa członkowskie będą ją stosowały – do dnia **31 grudnia 2022 r.**;
- b) **wszelkich późniejszych zmian** w krajowych ramach prawnych – **w terminie jednego miesiąca od daty publikacji** w ich właściwym krajowym dzienniku urzędowym;
- c) **wykorzystania wpływów** na podstawie art. 17 – **w terminie jednego miesiąca od dnia, w którym wpływy te zostały przez nie zebrane** zgodnie z prawem krajowym;
- d) **wprowadzonych równoważnych środków krajowych**, o których mowa w art. 14 – do dnia **31 grudnia 2022 r.** Państwa członkowskie przedstawiają również ocenę kwoty wpływów wytworzonych przez te wprowadzone równoważne środki krajowe oraz wykorzystania tych wpływów w terminie jednego miesiąca od dnia, w którym wpływy te zostały przez nie zebrane zgodnie z prawem krajowym.

Powołane regulacje wymagają od państw członkowskich składania sprawozdania w zakresie gromadzenia dochodów pobranych z tytułu składki solidarnościowej, a także wykorzystania tych dochodów oraz na temat wszelkich zmian, jakie wprowadzają w odniesieniu do tej składki. W motywie (62) preambuły wyjaśniono: „W szczególności ma to na celu zapewnienie, aby państwa członkowskie wykorzystywały te wpływy zgodnie z wykorzystaniem przewidzianym w niniejszym rozporządzeniu”.

„Właściwy organ”, który będzie odpowiedzialny za monitorowanie (ewidencjonowanie) żądanych wskaźników oraz gromadzenie informacji i wypełnianie obowiązku sprawozdawczego w stosunku do Komisji, to zgodnie z art. 2 pkt 7) organ zgodnie z definicją w art. 2 pkt 11 rozporządzenia (UE) 2019/941, czyli krajowy organ administracyjny lub organ regulacyjny wyznaczony przez państwo członkowskie zgodnie z art. 3 tego rozporządzenia. W przypadku Polski będzie to Prezes Urzędu Regulacji Energetyki.

Należy podkreślić, że nałożenie obowiązków sprawozdawczych na państwa członkowskie oznacza również, że Komisji przyznano kompetencje do monitorowania stosowania środków określonych w przepisach rozporządzenia. W motywie (60) preambuły rozporządzenia wskazano, że:

„Regularne i skuteczne monitorowanie i składanie sprawozdań Komisji mają zasadnicze znaczenie dla oceny postępów poczynionych przez państwa

członkowskie w realizacji celów w zakresie ograniczenia zapotrzebowania, wdrożenia pułapu dochodów rynkowych, wykorzystania nadwyżki dochodów oraz stosowania cen regulowanych”.

Ponadto w motywie (66) preambuły przewidziano **obowiązek konsultacyjny** o bliżej nieokreślonym zakresie:

„W przypadku gdy państwo członkowskie napotka **trudności w stosowaniu rozporządzenia**, a w szczególności tymczasowej składki solidarnościowej, powinno ono w stosownych przypadkach skonsultować się z Komisją Europejską zgodnie z art. 4 Traktatu o Unii Europejskiej”.

Na mocy ust. 2 art.20, zatytułowanego „**Przegląd**”, do dnia 15 października 2023 r. i ponownie do dnia 15 października 2024 r. Komisja dokona przeglądu rozdziału III rozporządzenia w świetle ogólnej sytuacji w sektorze paliw kopalnych i wytworzonych nadwyżek zysku oraz przedłoży Radzie sprawozdanie z głównych ustaleń tego przeglądu. Ten przepis, dotyczący obowiązku sprawozdawczego w zakresie tymczasowej składki solidarnościowej, daje Komisji ograniczone kompetencje. Przede wszystkim nie obejmuje on możliwości zaproponowania przedłużenia obowiązywania składki solidarnościowej ani jej modyfikacji. Jest to spójne z wyraźnym zaznaczeniem w motywie (13) preambuły, że składka solidarnościowa od przedsiębiorstw sektora paliw kopalnych powinna być środkiem wyjątkowym i **ściśle tymczasowym**. Nie zmienia to faktu, że Komisja może odrębnie składać kolejne wnioski legislacyjne dotyczące opodatkowania w branży energetycznej.

Ostatni artykuł rozporządzenia dotyczy jego wejścia w życie i stosowania. W myśl art. 22 ust. 1 niniejsze rozporządzenie **wchodzi w życie następnego dnia po jego opublikowaniu** w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, co nastąpiło w dniu 7 października 2022 r. Omawiane środki mają zatem natychmiastowe zastosowanie od 8 października 2022 r. W motywie (70) preambuły Komisja dowodzi, że: „Biorąc pod uwagę skalę kryzysu energetycznego, jego skutki społeczne, gospodarcze i finansowe oraz potrzebę jak najszybszego podjęcia działań, niniejsze rozporządzenie powinno wejść w życie **w trybie pilnym**”. Wskazano również termin, w jakim państwa członkowskie mają wprowadzić odpowiednie regulacje, przy czym należy zwrócić uwagę na kwestię bezpośredniego stosowania rozporządzenia, o czym przypomina zresztą ostatnie zdanie omawianego art. 22, zgodnie z którym niniejsze rozporządzenie wiąże w całości

i jest bezpośrednio stosowane w państwach członkowskich zgodnie z Traktatami. Jak wskazano wcześniej, rozporządzenie zawiera wszystkie elementy konstrukcyjne omawianego podatku, oprócz sposobu poboru, obowiązków formalnych oraz dodatkowych, opcjonalnych zwolnień. Kwestie te będą musiały zostać uregulowane w przepisach prawa krajowego. Państwa członkowskie powinny również wprowadzić odpowiednie procedury „odzyskiwania nadwyżek dochodów”, czyli poboru tych podatków. Rozporządzenie nie nakłada zatem bezpośrednio podatku w państwach członkowskich, ale wymaga jego wprowadzenia przez państwa.

Przepis art. 22 ust. 2 stanowi, że bez uszczerbku dla obowiązku wykorzystania wpływów z tymczasowej składki solidarnościowej zgodnie z art. 17 oraz bez uszczerbku dla obowiązku w zakresie sprawozdawczości, o którym mowa w art. 20 ust. 2, niniejsze rozporządzenie stosuje się do dnia 31 grudnia 2023 r., z pewnymi zastrzeżeniami. Oznacza to, że redystrybucja wpływów pozyskanych z tytułu omawianego podatku może przekroczyć ramy czasowe obowiązywania rozporządzenia. Warto zwrócić uwagę, że **składkę solidarnościową od producentów energii z kopalin wprowadzono od razu na okres dwóch lat**, formalnie bez możliwości przedłużenia na mocy tego samego rozporządzenia. Ma on zostać wprowadzony **najpóźniej od dnia 31 grudnia 2022 r.**, przy czym znajduje zastosowanie do nadwyżek zysku osiągniętych w roku podatkowym 2022 i 2023, co w praktyce oznacza zasadniczo obowiązywanie z mocą wsteczną za cały rok 2022 r. u tych podmiotów, u których rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

11. Podsumowanie i wnioski

Po wejściu w życie omawianego rozporządzenia i wprowadzaniem nim podatku, państwa członkowskie mają niewiele czasu na uregulowanie kwestii związanych z nowym podatkiem i koniecznych do jego skutecznego poboru. Tymczasem rozporządzenie rodzi znaczące wyzwania wdrożeniowe. Przewidywane wdrożenie do 31 grudnia 2022 r. jest bardzo trudne, ponieważ będzie wymagało ogromnych dostosowań procesów informatycznych i administracyjnych. Podkreślić należy istotne wątpliwości natury konstytucyjnej wprowadzania podatku, nie tylko ze względu na jego podstawę prawną i nałożenie rozporządzeniem UE, a nie ustawą, jak wymaga art. 217 Konstytucji RP, ale również ze względu na zastrzeżenia dotyczące zasad przyzwoitej legislacji, wynikających z zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji (jak

również w art. 2 Traktatu UE), w tym zakazu wprowadzania nowych podatków w trakcie roku podatkowego. Nie uwzględniono również odpowiedniego *vacatio legis*, przy założeniu natychmiastowego wejścia przepisów w życie.

W omawianym rozporządzeniu zawarto postanowienia dotyczące dwóch aspektów środka, jakim jest składka solidarnościowa: gromadzenia dochodów oraz ich podziału. Dla zaliczenia tego świadczenia do kategorii danin publicznych nie należy opierać się jedynie na jego nazwie. Konieczne staje się badanie cech materialnych składki solidarnościowej oraz poszukiwanie celu, którym kierował się ustawodawca w związku z jej ustanowieniem.

Rozporządzenie wprost używa określeń odnoszących się do podatkowej konstrukcji tego środka, takich jak podstawa obliczenia czy stawka. Reguluje także jego podmiot, przedmiot oraz sposób wykorzystania wpływów. Kształt i cele tych regulacji mają charakter fiskalny nie tylko ze względu na sposób ich gromadzenia, ale również przeznaczenie. W motywie (45) preambuły rozporządzenia wskazano wprost, że:

„Tymczasowa składka solidarnościowa powinna stanowić środek redystrybucyjny w celu zapewnienia, aby zainteresowane przedsiębiorstwa, które osiągnęły nadwyżki zysków w wyniku nieoczekiwanych okoliczności, przyczyniały się proporcjonalnie do poprawy sytuacji na rynku wewnętrznym objętym kryzysem energetycznym”.

W uzasadnieniu do projektu rozporządzenia stwierdzono również, że:

„Składka solidarnościowa wprowadzona niniejszym rozporządzeniem **zwiększy dochody budżetu państwa** i umożliwi państwom członkowskim finansowanie z nich środków mających na celu zmniejszenie obciążeń związanych z wysokimi kosztami energii dla odbiorców, w szczególności osób i przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji”.

Omawiana składka solidarnościowa ma jednoznacznie podatkowy charakter³³, przede wszystkim dlatego, że służy bezpośrednio podstawowemu dla podatków celowi fiskalnemu, czyli gromadzeniu dochodów skarbu państwa.

³³ Zob. również taką klasyfikację w zagranicznych mediach: S. Latini, *In arrivo l'imposta UE sugli extra-profitti delle aziende del settore energetico*, Ipsa, 29.09.2022, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/09/29/arrivo-imposta-ue-extra-profitti-aziende-settore-energetico>, [dostęp: 30.09.2022]; B. Timmins, *EU agrees windfall tax on energy firms*, BBC News, 30.09.2022, <https://www.bbc.com/news/business-63089222>, [dostęp: 30.09.2022]; A. Deter, *Übergewinnsteuer: Strommarkterlöse über 180 €/MWh bald weg?*, 26.09.2022, <https://www.topagar.com/energie/news/Uebergewinnsteuer-strommarkterloese-ueber-180-EUR-mwh-bald-weg-13193760.html>, [dostęp: 30.09.2022]; F. Nodé-Langlois, *Surprofits: Paris pour une taxe européenne*, 5.09.2022, <https://www.lefigaro.fr/conjoncture/surprofits-paris-pour-une-taxe-europeenne-20220905>, [dostęp: 30.09.2022];

Pełni również bezpośrednio funkcję redystrybucyjną, polegającą na podziale wypracowanego w gospodarce dochodu między poszczególne grupy społeczne. Spełnia jednak również inną typową dla podatków funkcję, czyli funkcję stymulacyjną, pobudzając do stosowania rozwiązań proekologicznych i inwestowania w ochronę środowiska. Regulacje dotyczące składki wyraźnie ukazują jej pieniężny, bezzwrotny, nieodpłatny, przymusowy i generalny charakter. Ustanawiając składkę solidarnościową w drodze rozporządzenia, prawodawca unijny pozostawił ustawodawcom krajowym wprowadzenie tego podatku do prawa krajowego, co powinno nastąpić aktem rangi ustawowej.

Wydaje się, że jeśli chodzi o znane doktrynie sposoby klasyfikacji podatków, w ramach których wyróżnia się podatki przychodowe, podatki dochodowe, podatki majątkowe oraz podatki obrotowe, nie ulega wątpliwości, że składkę solidarnościową należy uznać za podatek dochodowy. Ma być ona dodatkowym podatkiem, kaskadowo nałożonym na dochód przedsiębiorstw sektora surowców kopalnych opodatkowany na poziomie krajowym podatkami dochodowymi i przekraczający średni dochód z poprzednich trzech lat podatkowych. Jest to zatem dodatkowy, „wyrównawczy” podatek dochodowy od ponadnormatywnych zysków określonego sektora. Jako podatek bezpośredni, składka solidarnościowa może ekonomicznie zostać przerzucona na konsumentów, podobnie jak podatek dochodowy, którego ciężar jest uwzględniany w cenie oferowanych towarów i usług jako jeden z kosztów ich dostarczenia. Paradoksalnie więc, zastosowanie tego podatku może doprowadzić do dalszego wzrostu cen energii ze źródeł kopalnych. Komisja nie przedstawiła żadnych symulacji w tym zakresie.

W ramach klasyfikacji według źródła zasilania budżetu wyróżnia się podatki wpływające do budżetu gmin, zwane podatkami samorządowymi, podatki wpływające do budżetu państwa zwane podatkami państwowymi oraz podatki wspólne, które zasilają zarówno budżet państwa, jak i gmin według określonej proporcji. Omawiany podatek, jako zasilający w pełni budżet państwa, zaliczany jest do drugiej z wymienionych powyżej grup. Komisja nie zdecydowała się na wprowadzenie podatku na poziomie unijnym, prawdopodobnie ze względu na możliwe kontrowersje i sprzeciw państw członkowskich, stawiających opór nałożeniu podatków przez UE.

Należy podkreślić, że ze względu na język używany przez Komisję, istnieje wysokie prawdopodobieństwo odmiennej kwalifikacji omawianych instrumentów i uznania ich za *sui generis* „specjalne środki interwencyjne”, a nie za podatki. Taką nowomowę prawną i obchodzenie przy jej pomocy przepisów

należy poddać stanowczej dezaprobacji. Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem doktryny i orzecznictwa, w tym konstytucyjnego, użyta formalnie nazwa instrumentu nie zmienia jego natury prawnej. Użycie nazwy „składka” na świadczenie mające wszelkie cechy podatku bez wątplenia zasługuje na krytykę. Zabieg ukrywania obciążeń podatkowych pod inną nazwą obliczony jest na „zamaskowanie” ich funkcji fiskalnej i uzyskanie akceptacji dla nowego podatku, aby w ten sposób pokrywać rozbudowane wydatki budżetowe³⁴. Potrzeba ciągłego zwiększania wpływów budżetowych nie usprawiedliwia jednak stosowania rozwiązań prawnych, które są sprzeczne z wartościami i dobrami konstytucyjnie chronionymi³⁵.

Prawodawca powinien być konsekwentny w formułowaniu prawidłowej terminologii przy określaniu podatków, ponieważ aby prawo podatkowe należycie wypełniało swoje funkcje, niezbędny jest wysoki stopień komunikatywności przepisów prawnych³⁶. W procesie legislacji w zakresie prawa podatkowego kluczowe znaczenie ma przestrzeganie modelu racjonalnego tworzenia prawa³⁷. Tymczasem ukrywanie różnego rodzaju podatków pod inną nazwą dobitnie świadczy, że prawodawca podatkowy sprzeniewierza się zasadom prawidłowej legislacji³⁸, m.in. ze względu na upolitycznienie procesu legislacyjnego³⁹ (tzw. zjawisko politycznej instrumentalizacji prawodawstwa podatkowego)⁴⁰. Ponadto świadczy to o instrumentalnym traktowaniu prawa podatkowego przez polityków, nieposzanowaniu kultury prawnej oraz reguł poprawnej legislacji w dążeniu do maksymalizacji wpływów budżetowych. Dla przejrzystości debaty publicznej tym bardziej istotna staje się właściwa analiza materialnych cech i elementów konstrukcji środków służących realizacji celów politycznych. Omawianą „składkę

³⁴ Zob. J. Gliniecka, *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 168–169; eadem, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Gdańsk 2007, s. 14 i n.

³⁵ Szerzej A. Gomułowicz, *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 25 i n.

³⁶ Szerzej B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 8 i n.; eadem, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 6 i n.; eadem, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 6 i n.

³⁷ A. Gomułowicz, J. Małeck, *„Dziwactwa” legislacji podatkowej*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 141 i n.

³⁸ Szerzej A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 21 i n.; zob. także E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006; eadem, *Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

³⁹ Zob. C. Kosikowski, *Stabilność prawa podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 13 i nast.

⁴⁰ A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 24.

solidarnościową” należy ocenić jako spełniającą przesłanki uznania za podatek, mimo jej wprowadzenia na poziomie unijnym w formie rozporządzenia Rady. Implementacja tego środka do prawa krajowego będzie obejmowała wprowadzenie podatku posiadającego budowę i cechy wskazane w rozporządzeniu. Można przewidywać, że prawodawcy krajowi również odstąpią od nadania temu instrumentowi nazwy „podatek”. Jak wspomniano, zabieg taki należy poddać krytyce jako przykład manipulacji nazewniczych ze względów strictly politycznych. W literaturze przedmiotu wskazano, że:

„praktyka maskowania charakteru prawnego podatków przez stosowanie dla danin publicznych nazw nieadekwatnych do ich materialnych cech była charakterystyczna dla okresu PRL, gdzie np. podatek dochodowy od przedsiębiorstw państwowych nosił nazwę: wpłaty z zysku, a podatek od posiadania środków trwałych – oprocentowanie środków trwałych⁴¹.”

Powyższe „naiwne i prymitywne w istocie rzeczy zwyczajne nazewnicze” wracają nie tylko na poziomie krajowym, ale i unijnym, a omawiana „składka solidarnościowa”, mająca wszystkie cechy podatku, stanowi przejaw współczesnej „praktyki kamuflowania prawdziwego znaczenia i rzeczywistych zamiarów promotorów ustaw podatkowych⁴².”

Bibliografia

Akty prawne:

1. Rozporządzenie Rady (UE)2022/1854 z dnia 6 października 2022 r. w sprawie interwencji w sytuacji nadzwyczajnej w celu rozwiązania problemu wysokich cen energii, Dz.U. L 261I z 7.10.2022, s. 1–21.

Książki i artykuły naukowe:

1. Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskal, Wałbrzych 2015.

⁴¹ B. Brzeziński, *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 13.

⁴² B. Brzeziński, *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoly i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowieckiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013, s. 70.

2. Brzeziński B., *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowieckiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013.
3. Brzeziński B., *Opłaty*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000.
4. Brzeziński B., *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1.
5. Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
6. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
7. Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
8. Brzeziński B., *Wykłady prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
9. Brzeziński B., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2016.
10. Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, cz. 1, Toruń 2007.
11. Gliniecka J., *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.
12. Gliniecka J., *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. 3, Warszawa 2010.
13. Gomułowicz A., *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020.
14. Gomułowicz A., *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007.
15. Gomułowicz A., *System podatkowy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
16. Gomułowicz A., Małecki J., *„Dziwactwa” legislacji podatkowej*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
17. Jaszczyński M., *Funkcje podatków w gospodarce*, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne, 2017, t. XXV.
18. Kalinowski M., *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
19. Komar A., Łączkowski W., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985.
20. Konieczny W., Modzelewski W., *Zagadnienia ogólne podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Warszawa 2007.

21. Kosikowski C., *Stabilność prawa podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004.
22. Kosikowski C., *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006.
23. Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, nr 2 (35).
24. Mariański A., Komentarz do art. 6 o.p., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.
25. Mastalski R., *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11.
26. Mastalski R., Komentarz do art. 6, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017.
27. Miemiec W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kasami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.
28. Nowak I., *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2.
29. Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118.
30. Nykiel W., *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
31. Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
32. Ofiarski Z., *Podatek jako kategoria ekonomiczna i prawna*, [w:] *Prawo podatkowe*, LEX 2022.
33. Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
34. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
35. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Legalis/el. 2002.
36. Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.
37. Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
38. Serwacki J., *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.

39. Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
40. Tetlak K., *Fiskalny charakter przepisów objętych specjalną procedurą ustawodawczą w ramach polityki energetycznej i środowiskowej Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2022, nr 1.
41. Wantoch-Rekowski J., *Opłaty publiczne*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. 11 *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
42. Wójtowicz W., *Daniny publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010.
43. Wójtowicz W., *Definicja podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017.

Źródła internetowe:

1. A. Deter, *Übergewinnsteuer: Strommarkterlöse über 180 €/MWh bald weg?*, 26.09.2022, <https://www.topagrar.com/energie/news/Uebergewinnsteuer-strommarkterloese-ueber-180-EUR-mwh-bald-weg-13193760.html>.
2. S. Latini, *In arrivo l'imposta UE sugli extra-profitti delle aziende del settore energetico*, Ipsoa, 29.09.2022, <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/09/29/arrivo-imposta-ue-extra-profitti-aziende-settore-energetico>.
3. F. Nodé-Langlois, *Surprofits: Paris pour une taxe européenne*, 5.09.2022, <https://www.lefigaro.fr/conjoncture/surprofits-paris-pour-une-taxe-europeenne-20220905>.
4. Timmins, *EU agrees windfall tax on energy firms*, BBC News, 30.09.2022, <https://www.bbc.com/news/business-6308922>.