Artur Nowak-Far[*]

Prawodawstwo Unii Europejskiej dotyczące opłat drogowych stosowanych wobec przedsiębiorstw transportu ciężarowego a nowe trendy polityki fiskalnej

1. Wstęp

Teoria polityki fiskalnej coraz silniej wskazuje, iż jej narzędzia są przydatne do rozwiązywania problemów niezrównoważonego rozwoju cywilizacyjnego. W szczególności podkreśla się w niej, iż zastosowanie obciążeń natury podatkowej może być pomocne w ograniczaniu tzw. efektów zatłoczenia (ang. *congestion effects*) jak również, że może przyczyniać się do sprawiedliwszego, z punktu widzenia polityki społecznej, rozkładu ciężaru utrzymania oraz rozbudowy niektórych elementów infrastruktury cywilizacyjnej uwzględniającego w szczególności zakres korzystania z nich przez różne grupy społeczne.[1] Narzędzia fiskalne mogą odgrywać istotną rolę w eliminacji kosztów zewnętrznych eksploatacji tej infrastruktury. Dotyczy to zwłaszcza takiej korekty rozkładu tych ciężarów, by zostały one poniesione przez podmioty, które bezpośrednio i efektywnie z nich korzystają prowadząc działalność gospodarczą a nie przez osoby, które nie mają tak szczególnego interesu w ich utrzymaniu i rozwijaniu.

Odzwierciedleniem takiego oddziaływania polityki fiskalnej jest eliminowanie zjawiska „jazdy na gapę" (ang. *free ride*), polegającego na tym, iż z wielu podmiotów użytkujących infrastrukturę w ten sam lub podobny sposób i z taką samą częstotliwością, niektóre z nich nie ponoszą kosztów jej rozbudowy lub ponoszą ją w rozmiarze nieproporcjonalnym do uzyskiwanych lub potencjalnych korzyści. Dwa ostatnie aspekty oddziaływania polityki fiskalnej

[*] Dr **Artur Nowak-Far** – adiunkt w Zakładzie Prawa Europejskiego Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie oraz w Katedrze Prawa Europejskiego Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

[1] Np. R.A.Musgrave, P.B.Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1986, s.214 i nast.

w szczególnie silny sposób łączy się także z jej możliwością stymulacji postępu technicznego. Przy zachowaniu określonych warunków instrumenty tej polityki mogą bowiem okazać się bardzo efektywne do stymulowania i ukierunkowywania rozwoju technologicznego.[2]

Bardzo ciekawym przykładem obszaru, w którym polityka fiskalna istotnie może spełniać wymienione wyżej funkcje w zakresie korekty zjawiska „zatłoczenia", eliminowania kosztów zewnętrznych, regulacji rozkładu ciężaru rozbudowy i rozwoju infrastruktury cywilizacyjnej oraz stymulowania postępu technicznego jest korzystanie z dróg. Jak się wydaje, funkcje te w odniesieniu do Unii Europejskiej dają się wpisać w ogólne przepisy artykułów 2 oraz 174 i 175 (*ex* art. 130r i 130s) Traktatu o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej w aspekcie, w którym odnoszą się one do kwestii zrównoważonego rozwoju oraz celów i narzędzi polityki ochrony środowiska. Traktat wyraźnie przy tym wskazuje, iż instrumenty natury fiskalnej powinny być wykorzystywane do osiągnięcia pożądanych celów w tych obszarach (zob. art. 175(2)).

Kwestia samego użytkowania i rozbudowywania sieci drogowej jest bardzo złożonym problemem ekologicznym. Skomplikowanie tej materii znajduje odbicie w prawie, które ją w różnorodnych aspektach reguluje. W kontekście działania Unii Europejskiej, problemy korzystania z sieci drogowej oraz jej rozwijania muszą być regulowane przez prawodawców krajowych w sposób nie naruszający traktatowych swobód przepływu towarów, osób, usług i kapitału oraz nie zakłócający w sposób niepożądany konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami a nawet między branżami. Dodatkowo przyjęte uregulowania nie mogą stać w sprzeczności (w tym i natury prakseologicznej) z innym celem UE jakim jest rozwijanie transeuropejskich sieci transportowych.

W celu uniknięcia ewentualnych niepożądanych efektów rozbieżności pomiędzy ogólnymi celami a skutkami prawodawstw krajowych w tym zakresie Unia Europejska przyjęła dwie dyrektywy harmonizujące opodatkowanie korzystania z dróg w transporcie ciężarowym: dyrektywę Rady 92/106/EWG z 7 grudnia 1992 r. w sprawie wspólnych reguł transportu towarów w państwach członkowskich[3] oraz dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 1999/62/WE z 17 czerwca 1999 r. w sprawie nakładania opłat za korzystanie z pewnych urządzeń infrastruktury drogowej przez pojazdy do przewozu ciężkotowarowego.[4] Drugi ze wskazanych aktów został uchwalony w miejsce dyrektywy Rady

[2] Ogólnie o tej roli prawa europejskiego piszę w: A.Nowak-Far, *Prawna ochrona środowiska naturalnego w Unii Europejskiej jako płaszczyzna wzajemnej stymulacji przedsiębiorstw i instytucji prawotwórczych, „Studia Europejskie"*, nr 4/1998, s.37-60; jak również szerzej i w kontekście międzynarodowym w: A.Nowak-Far, *Globalna konkurencja*, PWN, Warszawa-Poznań 2000.

[3] „*Dziennik Urzędowy WE*", L 392/38.

[4] „*Dziennik Urzędowy WE"*, L 189/42.

93/89/EWG z 25 października 1993 r. w sprawie zastosowania w państwach członkowskich podatków od pewnych pojazdów wykorzystywanych do przewozu drogowego towarów, jak też myta i opłat za korzystanie z pewnych urządzeń infrastruktury[5] (unieważnionej przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości z powodu naruszenia procedury legislacyjnej).[6]

W tym kontekście celem niniejszego artykułu jest analiza przyjętych dyrektyw, na podstawie której podjęta zostanie próba określenia funkcjonalności oddziaływań przyjętych uregulowań we wspomnianych już zakresach, zidentyfikowanych przez teorię polityki fiskalnej, obszarów oddziaływania korygującego niezrównoważony rozwój cywilizacyjny oraz nieodpowiedni z punktu widzenia polityki społecznej rozkład ciężaru utrzymania sieci drogowej i jej rozwoju.

Analizę ograniczono do opłat stosowanych wobec pojazdów ciężarowych, gdyż właśnie taki typ transportu jest w znacznym stopniu elementem odróżniającym przedsiębiorstwa od innych podmiotów korzystających z dróg (np. osób prywatnych, które zwykle korzystają z samochodów osobowych). Jest to istotne kryterium rozróżnienia grup objętych opodatkowaniem, gdyż koszty zewnętrzne oraz obciążenie infrastruktury drogowej (oraz środowiska naturalnego) wynikające z ruchu samochodów ciężarowych (a więc i z działania przedsiębiorstw) są – przynajmniej jednostkowo rzecz biorąc – większe niż te wynikające z korzystania z samochodów osobowych przez osoby prywatne.

2. Podstawowe funkcje opodatkowania pojazdów do przewozów ciężkotowarowych (ciężarowych) w Unii Europejskiej

Podstawową funkcją opodatkowania pojazdów służących do przewozów ciężkotowarowych (tzn. ciężarowych) jest przeniesienie części kosztów budowy i utrzymania dróg na osoby eksploatujące je na drogach publicznych.
Z ekonomicznego punktu widzenia chodzi tu więc o wyeliminowanie szczególnej postaci wspomnianego już zjawiska „jazdy na gapę", polegającej w tym przypadku na przerzucaniu pewnych szeroko rozumianych dolegliwości (w istocie kosztów wynikających z działalności wspomnianych przedsiębiorstw transportowych) na inne podmioty nie mające bezpośredniego interesu w działalności transportu towarowego bez ponoszenia, proporcjonalnego do tej uciążliwości oraz zakresu korzystania z dróg, ciężaru ich utrzymania i rozbudowy. Z chęci zapobieżenia temu niepożądanemu zjawisku w dyrektywach Unii Europejskiej przyjęto zasadę, iż ciężar podatkowy w tym zakresie powinien być w zasadzie proporcjonalny do przewidywanego okresu korzystania przez dany

[5] „*Dziennik Urzędowy WE*", L 279/32 .

[6] Por. wyrok w sprawie C-21/94 *Parlament Europejski przeciwko Radzie* z 5 lipca 1995 r. (nie publikowany).

pojazd z drogi oraz do uciążliwości/kosztu, jaki to działanie wywołuje w stosunku do innych osób.

Należy dodać, iż zasadą, która rządzi wdrożeniem regulacji będących przedmiotem analizy jest zasadniczo równość warunków konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami transportowymi działającymi w Unii Europejskiej. Ponieważ jednak oprócz wspomnianego celu ekonomicznego polegającego na internalizacji kosztów budowy, utrzymania i rozwoju dróg analizowane dyrektywy mają także na celu wspieranie korzystania z pojazdów bardziej przyjaznych środowisku naturalnemu oraz bardziej efektywnych form przemieszczania towarów, powstały w UE system obciążenia przedsiębiorstw eksploatujących te pojazdy umożliwia złagodzenie ciężaru podatkowego w odniesieniu do niektórych kategorii podmiotów, które działają w określony – preferowany – sposób. Chodzi tu w szczególności o korzystanie przez przedsiębiorstwa transportu ciężarowego z przewożenia całych pojazdów koleją lub drogami wodnymi na pokładach barek. Ten typ transportu ustawodawstwo nazywa transportem kombinowanym (intermodalnym) i traktuje go w pewnym zakresie w sposób preferencyjny.

3. Efektywność administracji podatkowej

Analizowane dyrektywy Unii Europejskiej wskazują na konieczność zredukowania wszelkich pozafiskalnych ciężarów nałożonych na podmioty objęte opodatkowaniem a związanych z ich wymiarem i ściąganiem. Wskazują bowiem, iż system ściągania opłat wynikających z ich wdrożenia nie może mieć cech dyskryminujących poszczególne rodzaje przedsiębiorstw. Nie może on także wiązać się z nadmiernymi formalnościami ani zbytecznymi przeszkodami administracyjnymi na granicach. Zasady te są oczywiste, gdyż w razie ich braku w ruchu towarów pomiędzy poszczególnymi państwami Unii Europejskiej pojawiłyby się ograniczenia podobne w skutku do ograniczeń ilościowych. (Gdyby ponoszone były też nadmierne koszty postojów, to mielibyśmy do czynienia także z podobieństwem skutku uciążliwych procedur do opłat celnych.) Skoro takich prawodawca unijny zakazuje, to musi odpowiednio zadbać, by samemu ich nie tworzyć przy okazji wydawania aktów regulujących zasady opodatkowania transportu ciężarowego.

4. Ciężar podatkowy w świetle dyrektywy 1999/62/WE

Dyrektywa 1999/62/WE dotyczy opłat nakładanych w zależności od wagi pojazdu, jak również opłat za korzystanie z dróg w postaci myt i opłat za użytkowanie.

4.1. Zakres ciężaru podatkowego (w opłatach od wagi)

(a) Aktualizacja obowiązku podatkowego

W odniesieniu do opłat od wagi obowiązek podatkowy aktualizuje się w momencie rejestracji pojazdu, który będzie korzystał z dróg (chociaż przy samej rejestracji państwa członkowskie mogą pobierać osobny, nie regulowany dyrektywą podatek mający w większości z nich postać opłaty za czynności urzędowe). Dyrektywa wyraźnie określa cechy pojazdu, którego rejestracja rodzi obowiązek wniesienia podatku za użytkowanie dróg. Musi to być mianowicie pojazd nadający się lub przeznaczony do ruchu na drogach co najmniej dwupasmowych, specjalnie przeznaczonych dla pojazdów motorowych i nie krzyżujących się na tym samym poziomie z inną drogą, trakcją szynową kolei lub tramwaju. W dodatku musi on mieć napęd silnikowy i być przezna-czony **wyłącznie** do drogowego przewozu towarów. Maksymalny dopuszczalny ciężar brutto takiego pojazdu wraz z ładunkiem (ang. *maximum permissible gross laden weight*) musi być nie mniejszy niż 12 ton.

Moim zdaniem, należy przyjąć, iż określenie, które pojazdy podlegają opodatkowaniu zależy w tym aspekcie od ich ciężaru własnego oraz od ich dopuszczalnej ładowności (które razem składają się na maksymalny dopuszczalny ciężar brutto). Konsekwentnie trzeba stwierdzić, że dopuszczalny ciężar całkowity określa producent pojazdu na podstawie odrębnych przepisów dotyczących podstawowych wymagań bezpieczeństwa i umieszcza tę informację na tabliczce znamionowej pojazdu. W praktyce państw członkowskich Unii Europejskiej ta doniosła kwestia jest traktowana różnie. Prawo duńskie na przykład milczy na temat tego, jak określa się tę istotną z punktu widzenia zobowiązania podatkowego cechę pojazdów.[7] W praktyce jednak bierze się pod uwagę wagę znamionową. W ustawie brytyjskiej wdrażającej analizowaną dyrektywę ewentualną wątpliwość co do tej kwestii usunięto poprzez wprowadzenie wyraźnego uregulowania, w którym znajdujemy odniesienie do *plated gross weight,* a więc do oznaczenia dopuszczalnej wagi pojazdu na jego tabliczce znamionowej. Analiza ustawodawstwa brytyjskiego wskazuje, iż w razie braku tabliczki znamionowej stosuje się tam bardziej elastyczne kryterium oceny przeznaczenia pojazdu do przewożenia określonej, maksymalnej masy towarów na podstawie jego obiektywnych danych technicznych.

Dyrektywa nie zakazuje ani nie wyklucza wprowadzenia przez państwa członkowskie dodatkowych opłat o szczególnym charakterze. Są to wtedy opłaty za przejazdy pojazdami o ponadnormatywnych gabarytach lub wadze, opłaty postojowe (za parkowanie), opłaty wprowadzane na terenach zurbanizowanych,

[7] Zakres przeanalizowanego prawodawstwa Danii podano w rozdziale 6 tego artykułu.

jak również opłaty mające na celu ukierunkowywanie nadmiernego ruchu drogowego w określonych porach dnia lub w określonych miejscach.

(b) Podstawa opodatkowania

Wysokość opłaty określonej w dyrektywie 1999/62/WE zależy od maksymalnej dopuszczalnej wagi całkowitej oraz liczby osi, którą ma pojazd ciężarowy. Waga całkowita ma także wpływ na opodatkowanie całych zestawów transportowych składających się z ciągnika i naczepy lub przyczepy. W takim bowiem przypadku zarówno waga, jak i liczba osi obliczane są w odniesieniu do całego takiego zestawu, a nie jedynie do każdej z jego części składowych.

(c) Stawki podatkowe

Stawki podatkowe są ustalone w dyrektywie na poziomie minimalnym. Oznacza to, iż państwa członkowskie nie mogą stosować w aktach wdrażających dyrektywę stawek niższych (ani wprowadzać takich reguł, które obniżałyby efektywnie płaconą stawkę do niższego poziomu), chyba że taka możliwość wyraźnie wynika z przepisów dyrektywy lub innego aktu prawa Unii Europejskiej. Przepisy dyrektywy 1999/62/WE umożliwiły tymczasowe zmniejszenie standardowych stawek podatku (do nie więcej niż 65% ich wysokości) Grecji, Włochom, Portugalii i Hiszpanii. Ponadto zawierają już ogólną normę, na podstawie której wszystkie państwa członkowskie mogą stosować stawki obniżone (o dowolnej wielkości redukcji) lub zupełnie zwolnić z podatku następujące kategorie pojazdów:

- pojazdy używane do celów wojskowych lub obrony cywilnej, przeciwpożarowych, policyjnych, służb pomocy w nagłych wypadkach, pojazdy służące do utrzymania dróg,
- pojazdy poruszające się po drogach publicznych jedynie z rzadka a wykorzystywane przez osoby prawne lub publiczne, których głównym zajęciem nie jest wykonywanie transportu drogowego (pod warunkiem, iż obniżenie podatku lub zwolnienie tych osób jest uzgodnione z Komisją Europejską i nie spowoduje w danym państwie naruszenia zasad konkurencji w branży usług transportu drogowego).

4.2. Ciężar podatkowy w postaci myt i opłat za korzystanie z drogi (opłat drogowych)

(a) Aktualizacja obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy w postaci myta (tj. opłaty naliczanej w zależności od długości drogi, z której się korzysta) lub opłaty drogowej (tj. opłaty naliczanej w zależności od długości okresu korzystania z drogi) – jeżeli taki jest lub zostanie

w ogóle wprowadzony w państwie członkowskim – aktualizuje się jedynie wtedy, gdy użytkownik pojazdu korzysta z drogi (zgodnie z jej definicją określoną w dyrektywie, zob. punkt 3. 1. artykułu), w tym z dróg wielopasmowych o charakterystyce podobnej do drogi, z mostów, tuneli i przejazdów (przepraw) górskich. W państwach, w których brak jest tak opisanej infrastruktury drogowej można jednak wprowadzić obowiązek zapłaty myta lub opłaty drogowej za korzystanie z dróg najwyższej w tym kraju kategorii (określonej na podstawie wskazanych w dyrektywie parametrów technicznych).

Po zastosowaniu specjalnej procedury konsultacyjnej poszczególne państwa członkowskie mogą m. in. wprowadzić myta i opłaty drogowe dla innych kategorii dróg pod warunkiem, iż ma to na celu zapewnienie bezpieczeństwa ruchu, albo z powodu, że kraje te nie mają po prostu spójnej sieci dróg. W tym drugim przypadku państwo członkowskie może ustanowić obowiązek zapłaty myta lub opłaty jedynie za korzystanie z dróg do celów ciężarowego transportu międzynarodowego lub międzyregionalnego.

Bardzo silnie wyrażoną zasadą w dyrektywie 1999/62/WE jest stosowanie myta lub opłaty drogowej za korzystanie z danego elementu infrastruktury drogowej. Wyjątkiem od tej reguły jest możliwość stosowania obu rodzajów ciężarów podatkowych w przypadku korzystania z mostów, tuneli lub przejazdów górskich.

(b) Zasady opodatkowania mytami lub opłatami drogowymi

Opodatkowanie opłatą drogową dotyczy pojazdów korzystających z dróg. W odniesieniu do pojazdów zarejestrowanych w danym kraju członkowskim państwo to może wprowadzić obowiązek uiszczenia opłaty za korzystanie z całej sieci dróg na jego terytorium. Wtedy jednak w grę może wchodzić jedynie opłata roczna.

(c) Stawki podatkowe

Stawki opłaty drogowej (łącznie z ich komponentem obejmującym jawne koszty administracyjne) nie mogą przekroczyć maksymalnych stawek określonych w dyrektywie. Powinny być one ustalone w odniesieniu do czasu korzystania z drogi. Ewidentnie jednak maksymalne stawki podane w dyrektywie pozwalają na preferowanie pojazdów o zmniejszonym zużyciu paliwa. Stawki wynoszą dla pojazdów z najwyżej trzema osiami: 750-960 euro rocznie w zależności od klasy pojazdu, a dla pojazdów z czterema osiami i więcej: 1250-1550 euro rocznie w zależności od klasy pojazdu. Stawki miesięczne i tygodniowe są obliczane jako proporcjonalne cząstki stawek rocznych. Stawka dzienna jest w dyrektywie ujednolicona dla wszystkich typów pojazdów i wynosi 8 euro.

Stawki myta muszą być odniesione do kosztów budowy, utrzymania i rozwijania infrastruktury drogowej, której one dotyczą. Stawki te mogą być jednak przez państwa członkowskie różnicowane w zależności od:

- wielkości emisji szkodliwych gazów przez dany pojazd (stawka może być tu zwiększona o 50% stawki stosowanej do pojazdów o najmniejszej określonej w przepisach krajowych emisji, ale zawsze musi być zgodna z zasadą proporcjonalności zastosowanego środka do jego celu),
- pory dnia (stawka dla danej pory może być zwiększona o 100% stawki stosowanej w porze najtańszej).

4.3. Administracja podatkowa (w opłatach od wagi i za użytkowanie)

Kwestia określenia procedur nakładania i ściągania podatku od wagi jest domeną państw członkowskich. Organizując administrację podatkową w zakresie opłat od wagi i za użytkowanie muszą one jednak pamiętać o przestrzeganiu zasady jej efektywności określonej wyżej w niniejszym artykule w punkcie 3.

Dyrektywa stawia szczególne wymagania administracji myt lub opłat drogowych. System ich poboru oraz monitorowania ściągalności musi bowiem być tak zorganizowany, by jak najmniej zakłócał on ruch drogowy oraz by nie było obowiązkowych kontroli uiszczenia tych opłat na wewnętrznych granicach UE. W szczególności należy umożliwić łatwe wnoszenie opłat w ważniejszych punktach handlowych działających przez 24 godziny i to za pomocą zwykłych metod dokonywania płatności. Jeżeli wprowadzi się automatyczne urządzenia do ściągania opłat, to powinny one ponadto spełniać wymagania bezpieczeństwa drogowego.

5. Modyfikacja regulacji dyrektywy 1999/62/WE w dyrektywie 92/106/EWG

Dyrektywa 92/106/EWG ma zastosowanie do tzw. kombinowanego (intermodalnego) transportu towarów. Polega on zasadniczo na takim zorganizowaniu przewozu towarów, iż w transporcie **pomiędzy państwami członkowskimi** w pewnym odcinku trasy przekraczającym 100 km ciężarówka lub jej część składowa (taka jak przyczepa albo naczepa), a nawet kontener przekraczający 20 stóp długości są przewożone na innym środku transportu: koleją, wodami śródlądowymi lub na pełnym morzu.[8] Dyrektywa wymaga od państw członkowskich zliberalizowania systemu transportu kombinowanego,

[8] Nie jest to pełna definicja legalna transportu kombinowanego dyrektywy. Dodatkowo muszą być spełnione takie warunki, że (a) transport drogowy odbywa się jedynie pomiędzy najbliższym odpowiednim do rodzaju ładunku punktem załadunku na kolej oraz w końcu podróży – na odcinku pomiędzy stacją kolejową wyładowania a punktem odbioru towarów lub (b) transport drogowy odbywa się w promieniu 150 km do portu załadowczego lub wyładowczego.

przez co rozumie się likwidację ograniczeń ilościowych oraz wymogów koncesyjnych.

Owa liberalizacja ma także aspekt podatkowy. Dyrektywa wymaga bowiem podjęcia przez państwa członkowskie środków niezbędnych do zapewnienia, by podatki w niej wymienione (tożsame z podatkami objętymi zakresem regulacji dyrektywy 1999/62/WE) mające zastosowanie do pojazdów transportu ciężarowego były, w przypadku ich zaangażowania do transportu kombinowanego, zmniejszone lub zwracane. Taka efektywna redukcja ciężaru podatkowego może mieć postać obniżki o kwotę ryczałtową albo o kwotę obliczaną w proporcji do długości podróży tych pojazdów lub ich części składowych (w tym i kontenerów) koleją lub drogą wodną. Zwroty lub obniżki podatku muszą być dokonane przez państwo, w którym dany pojazd został zarejestrowany, ale tylko w proporcji do długości drogi kolejowej lub wodnej przypadającej w transporcie kombinowanym na ten kraj. W odniesieniu do odcinka podróży koleją lub traktem wodnym poza granicami tego państwa, może ono, ale nie musi, zastosować podobne zniżki lub zwroty.

Państwa członkowskie mogą ponadto zwolnić z podatku pojazdy, które co prawda wykonują transport drogowy, ale są zaangażowane **wyłącznie** do transportu na odcinkach do środka transportu kolejowego/wodnego i od tego środka do punktu odbioru towaru.

Dyrektywa wymaga, by fakt transportu kombinowanego był odpowiednio dokumentowany przez przewoźnika. Odwołuje się ona w tym zakresie do odpowiedniej regulacji art. 6 rozporządzenia Rady nr 11 z 27 czerwca 1960 r.,[9] która wymaga, by na takim dokumencie znalazły się następujące dane:

- nazwa (lub nazwisko) wysyłającego towar,
- określenie towaru i jego wagi,
- data i miejsce przyjęcia towaru do transportu,
- miejsce dostawy,
- określenie drogi przejazdu lub odległości,
- określenie punktów kontroli granicznej (jeżeli przekraczana jest granica).

Ponadto wspomniane rozporządzenie wymaga, by dokumentacja była sporządzona w dwu egzemplarzach i by była ponumerowana. Jeden egzemplarz dokumentacji ma towarzyszyć towarom, natomiast drugi ma pozostać u przewoźnika na okres 2 lat od dnia zakończenia dostawy. Egzemplarz przewoźnika musi zawierać pełną informację dotyczącą opłat za transport.

[9] Rozporządzenie Rady nr 11 z 27 czerwca 1960 r. dotyczące zniesienia dyskryminacji w zakresie opłat i warunków transportu wprowadzające w życie art. 79(3) Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą („*Dziennik Urzędowy WE*", 59/1121).

Ponadto dyrektywa wprowadza następujące reguły szczegółowe dotyczące stosowania jej postanowień:

a) jeżeli przyczepa lub naczepa należąca do podmiotu gospodarczego[10] używana przez niego do własnych celów jest w ostatnim odcinku drogi transportowania ciągniona przez pojazd należący do podmiotu, którego działalność polega na płatnym świadczeniu usług transportowych, to w takim przypadku państwo członkowskie nie może wymagać dokumentacji określonej we wspomnianym już art. 6 rozporządzenia Rady z 1960 r. Państwo członkowskie może jednak wymagać przedstawienia przez podmiot, na rzecz którego dokonuje się transportu, innych dokumentów, na podstawie których da się określić, w jakiej części transport odbywał się koleją, szlakiem wodnym śródlądowym lub morskim;

b) państwa członkowskie muszą zwolnić początkowy lub końcowy odcinek transportu kombinowanego (koleją, szlakiem wodnym) spod obowiązkowych regulacji celnych (w praktyce polega to na wyłączeniu kosztu transportu na tym odcinku z podstawy naliczania cła);

c) państwa członkowskie muszą objąć regulacjami odnoszącymi się do transportu kombinowanego także takie sytuacje, gdy podmiot dokonujący wysyłki towarów w transporcie kombinowanym sam podejmuje się przetransportowania na początkowym odcinku trasy a podmiot, który ma otrzymać wysyłkę podejmuje się przewozu środkiem transportu (własnym lub znajdującym się w jego posiadaniu pod warunkiem, że jest on kierowany przez pracownika tego podmiotu) na odcinku końcowym i to nawet, jeżeli przyczepa lub naczepa są zarejestrowane przez podmiot wysyłający towary.

6. Realizacja postanowień dyrektyw w Danii

Dyrektywy będące przedmiotem analizy zostały w Danii wdrożone w trzech ustawach parlamentarnych:

a) ustawie o opłacie od wagi pojazdów motorowych *(Lov om v□gtafgift af motorkØretØjer m. v.)*,[11]

b) ustawie o opłacie za korzystanie z dróg *(Lov om afgift af vejbenyttelse)*[12] oraz

c) ustawie o opłacie rejestracyjnej pojazdów motorowych *(Lov om registreringsafgift af motorkØretØjer m. v.)*.[13]

---

[10] Dyrektywa 92/106/EWG używa tu określenia „*undertaking*", nie „*enterprise*" co w kontekście prawa Unii Europejskiej oznacza najszerszy z możliwych katalog podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

[11] Lov Nr 657 af 12. August 1999 (Lovtidende A, Nr 126, 2. Oktober 1999) z p. zm.

[12] Lov Nr 956 af 24. November 1994 (Lovtidende A, 1994).

[13] Lov Nr 222 af 14. April 1999 (Lovtidende A, 1999).

6.1. Ustawa o opłacie od wagi pojazdów motorowych

Ustawa o opłacie od wagi pojazdów motorowych dotyczy wszystkich pojazdów podlegających rejestracji z wyjątkiem pojazdów objętych opłatą od nominalnego zużycia paliwa (w praktyce niektórych rodzajów pojazdów osobowych definiowanych jak te, które są przeznaczone do przewozu do 9 osób).[14]

Ustawa dzieli podlegające opłacie pojazdy na klasy określone na podstawie ich wagi, przeznaczenia oraz sposobu użytkowania. Stawki są przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Wyciąg z rocznych opłat od wagi pojazdów ciężarowych i przyczep/naczep w Danii (dotyczy jedynie pojazdów nie objętych obowiązkiem opłat za użytkowanie dróg)

	Waga pojazdu/przyczepy		Opłata dodatkowa		Opłata w przypadku użytkowania prywatnego[(a)]
Dopuszczalna waga całkowita[(b)] i inne warunki	Opłata za pojazd motorowy (kr)	Opłata za przyczepę (kr)	Opłata od pojazdu (kr)	Opłata od przyczepy (kr)	Opłata jedynie od pojazdu (kr)
Pojazdy z 2 osiami					
Waga: 4,001-5000 kg	2052	552	1280	200	
5001-6000 kg	2052	672	1280	250	
6001-7000 kg	2052	825	1280	300	
7001-8000 kg	2052	988	1280	400	
8001-9000 kg	2052	1161	1280	450	
9001-10000 kg	2052	1161	1280	450	
10001-11000 kg	2279	1537	1280	650	
11001-12000 kg	2610	1740	1280	750	
12001-13000 kg	3087	1953	1280	850	
13001-14000 kg	3604	2176	1280	1000	
14001-15000 kg	4161	2628	1280	1100	
waga ponad 15000 kg (opłata za każde 200 kg wagi całkowitej)	60	40	18	16	
**********					

[14] Ustawa z 12 sierpnia 1999 r. o opłacie od zużycia paliwa przez pewne pojazdy osobowe (Lovtidende A, Nr 655).

Pojazdy z więcej niż 2 osiami					
Waga całkowita do 18000 kg					
Opłata za każde 200 kg wagi	32	20	13	12	
Waga całkowita 18000-19 000 kg					
Opłata za pojazd	3069	1953	1280	1100	
Waga całkowita 19001-20000 kg					
Opłata za pojazd	3332	2156	1280	1200	
Waga całkowita powyżej 20000 kg					
Opłata za każde 200 kg wagi całkowitej	36	24	14	13	

(a) Tę pozycję tabeli pozostawiono w celach informacyjnych, bowiem dla lekkich pojazdów dostawczych Dania stosuje dodatkowe opłaty, gdy są one również wykorzystywane do celów niezarobkowych.

(b) Ustawa używa właśnie określenia „*tilladt totalv□gt*", podczas gdy w odniesieniu np. do pojazdów osobowych korzysta z określenia „*egenv□gt*", tzn. waga własna (tj. bez ładunku).

Tabela 1 wskazuje na ciekawą cechę duńskiego systemu rocznych opłat od pojazdów ciężarowych. Po pierwsze, wynika z niej, iż ten składnik systemu opodatkowania wykazuje znaczną progresję zależną od wagi pojazdu. Po drugie zaś jest ilustracją cechy, którą należy uznać za specyficznie duńską – mianowicie zróżnicowania technicznego określenia podstawy opodatkowania już w skali podatkowej. W przedstawionym przypadku, stosunku do określonych kategorii pojazdów, opłata jest naliczana od ich wagi, podczas gdy istnieje także i taka kategoria, wobec której ustawodawca stosuje „rzeczowe" określenie tej podstawy. W tym przypadku jest nią liczba pojazdów a nie ich waga. Z punktu widzenia ekonomicznego to techniczne zróżnicowanie określeń nie ma większego znaczenia.

W odniesieniu do pojazdów, które podlegają opłatom z mocy ustawy o opłatach za korzystanie z dróg, ustawodawca duński przewiduje opłaty od ich wagi przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2. Opłaty roczne pojazdów ciężarowych oraz ciągników (dotyczy pojazdów i ciągników podlegających także opłatom za korzystanie z dróg)

	Pojazdy z zawieszeniem pneumatycznym (opłata roczna od pojazdu w kr)	Pojazdy z innym rodzajem zawieszenia (opłata roczna od pojazdu w kr)
Pojazdy ciężarowe:		
mające 2 osie		
- o dopuszczalnej wadze całkowitej do 12,999 kg		226
- o wadze całkowitej 13000-13999 kg	226	627
- o wadze całkowitej 14000-14999 kg	627	882
- o wadze całkowitej 15000 i więcej	882	2050
mające 3 osie		
- o wadze całkowitej do 16999 kg	226	394
- o wadze całkowitej 17000-18999 kg	394	809
- o wadze całkowitej 19000-20999 kg	809	1050
- o wadze całkowitej 21000-22999 kg	1050	1661
- o wadze całkowitej 23000 kg i więcej	1661	2582
mające 4 osie i więcej		
- o wadze całkowitej do 24999 kg	1050	1065
- o wadze całkowitej 25000-25999 kg	1065	1706
- o wadze całkowitej 26000-28,999 kg	1706	2709
- o wadze całkowitej 29000 kg i więcej	2709	4019
Ciągniki do przyczep lub naczep:		
ciągniki z 2 osiami (do przyczep lub naczep z 1 osią)		
- o wadze całkowitej do 15999 kg		
- o wadze całkowitej 16000-17999 kg		102
- o wadze całkowitej 18000-19999 kg	102	233
- o wadze całkowitej 20000-21999 kg	233	547
- o wadze całkowitej 22000-22999 kg	547	707
- o wadze całkowitej 23000-24999 kg	707	1276
- o wadze całkowitej 25000 kg i więcej	1276	2297
ciągniki z 2 osiami do przyczep lub naczep z 2 osiami		
- o wadze całkowitej do 24999 kg	219	510
- o wadze całkowitej 25000-25999 kg	510	839

- o wadze całkowitej 26000-27999 kg	839	1232
- o wadze całkowitej 28000-28999 kg	1232	1526
- o wadze całkowitej 29000-30999 kg	1526	2507
- o wadze całkowitej 31000-32999 kg	2507	3480
- o wadze całkowitej 33000 kg i więcej	3480	5284
ciągniki z 2 osiami do przyczep lub naczep z 3 osiami i więcej		
- o wadze całkowitej 38000 i więcej	3854	5239
ciągniki z 3 osiami i więcej do przyczep lub naczep z 1 osią		
- o wadze całkowitej do 24999 kg	219	510
- o wadze całkowitej 25000-25999 kg	510	839
- o wadze całkowitej 26000-27999 kg	839	1232
- o wadze całkowitej 28000-28999 kg	1232	1526
- o wadze całkowitej 29000-30999 kg	1526	2507
-o wadze całkowitej 31000-32999 kg	2507	3480
- o wadze całkowitej 33000 kg i więcej	3480	5284
ciągniki z 3 osiami i więcej do przyczep lub naczep z 3 osiami i więcej		
- o wadze całkowitej do 37999 kg	1356	1684
- o wadze całkowitej 38000-39000 kg	1684	2514
- o wadze całkowitej 40000 kg i więcej	2514	4004

Uwaga: Przy określaniu, do której klasy podatkowej należy dany ciągnik bierze się w Danii pod uwagę jego przeznaczenie określone przy rejestracji. Jeżeli ciągnik jest zarejestro-wany na wiele różnych przyczep lub naczep, wtedy jego klasę określa się na podstawie najcięższej ze zgłoszonych do niego przyczep lub naczep. Powyższa tabela nie dotyczy traktorów – w ich przypadku obowiązuje inna obniżona stawka, która zależy od tego, czy traktor jest napędzany na benzynę czy nie.

Z tabeli 2 wynika jedynie istotne zróżnicowanie opodatkowania w ramach każdej z kategorii pojazdów określonej ze względu na liczbę osi oraz przeznaczenie do ciągnięcia naczep lub przyczep. Zaskakującym rozwiązaniem przyjętym przez duńskiego ustawodawcę jest bardzo łagodne opodatkowanie pojazdów najlżejszych w każdej wydzielonej kategorii pojazdów. Najpewniej wiąże się to z tym, iż duża liczba osi pozwala na mniejsze obciążenie dróg ciężarem. Stanowi to okoliczność istotną dla określenia zakresu i uciążliwości korzystania ze szlaków transportowych.

Administracją podatku zajmują się organy rejestracyjne pojazdów (już przy pierwszej rejestracji). W pozostałych przypadkach kompetencje do jego administracji mają organy celnoskarbowe.[15]

Ustawa sama nie zawiera konkretnych przepisów dotyczących transportu kombinowanego. Jednie w swoim paragrafie 17, pkt 2 udziela ministerstwu właściwemu do spraw podatków delegacji do wydania odpowiednich regulacji zgodnych z prawodawstwem Unii Europejskiej w tej dziedzinie.

6.2. Ustawa o opłacie za korzystanie z dróg

Ustawa przewiduje obowiązek uiszczania opłaty za korzystanie z dróg przez podmioty eksploatujące ciężarówki i ciągniki o dopuszczalnej wadze całkowitej (duń. *tilladt totalv□gt*) wynoszącej 12 ton i więcej. Obowiązek podatkowy obejmuje wszystkie tego rodzaju pojazdy zarejestrowane w Danii (wtedy opłata jest roczna) oraz pojazdy zarejestrowane za granicą (od których uiszcza się opłatę w minimalnym wymiarze za jeden dzień a w maksymalnym wymiarze za jeden rok).

Roczna opłata za pojazd mający do 3 osi wynosi 5 649 koron. Wobec pojazdów o 4 osiach i więcej stosuje się opłatę roczną w wysokości 9 416 koron. Dla pojazdów mających do 3 osi a zarejestrowanych za granicą opłata miesięczna wynosi 564 korony, tygodniowa – 150 koron, a dzienna – 45 koron. Wobec zagranicznych pojazdów o większej liczbie osi stawki wynoszą odpowiednio: 941, 248 oraz 45 koron. Bardzo istotnym dla administracji i wymiaru podatku postanowieniem jest to, że w przypadku, gdy pojazd jest zarejestrowany jako ciągnik do przyczepy lub naczepy, opłatę nalicza się na podstawie całkowitej dopuszczalnej wagi i całkowitej liczby osi pełnego zestawu ciągnika z przyczepą bądź naczepą. Jeżeli pojazd jest zarejestrowany na kilka przyczep lub naczep, obowiązek podatkowy określa się na gruncie takiego zestawienia ciągnika i przyczepy lub naczepy, przy którym zobowiązanie podatkowe jest największe.

Administracją podatku zajmuje się Centralny Rejestr Pojazdów (duń. Centralregisteret for MotorkØretØjer). Pojazdy zagraniczne uiszczają opłatę poprzez wykupienie specjalnego świadectwa (w postaci nalepki). Uiszczenie opłaty uprawnia do korzystania jedynie z określonych dróg najwyższej klasy. Zwolnione z opłaty są te zagraniczne pojazdy, za które uiszczono opłatę w jakimkolwiek państwie europejskim.

Z opłaty zwolnione są także:

a) pojazdy należące do organów wojskowych i obrony cywilnej,
b) pojazdy przeznaczone specjalnie do zadań z zakresu ochrony przeciwpożarowej, zwalczania klęsk żywiołowych, pod warunkiem, iż nie

[15] W Danii te dwa typy administracji są połączone.

korzysta się z nich w celach prowadzenia działalności gospodarczej, konkurencyjnej dla sektora prywatnego,

c) pojazdy policji,

d) pojazdy służb utrzymania dróg.

6.3. Ustawa o rejestracji pojazdów

Ustawa o rejestracji pojazdów zwalnia pojazdy ciężkie (zasadniczo powyżej 4 ton dopuszczalnej wagi całkowitej) z opłaty rejestracyjnej. Przepis ten ma znaczenie dla określenia zakresu obowiązywania ustawy o opłacie od wagi tego rodzaju pojazdów, która z kolei nie ma zastosowania do pojazdów podlegających opłacie rejestracyjnej. Pojazdy powyżej 12 ton dopuszczalnej wagi całkowitej oczywiście nie podlegają ustawie o rejestracji pojazdów.

7. Realizacja przepisów dyrektywy 92/106/EWG dotyczącej transportu kombinowanego – przykład wdrożenia w Wielkiej Brytanii

Jak wspomniano, ustawodawstwo duńskie nie zawiera uregulowań odnoszących się do zakresu normowania dyrektywy 92/106/EWG dotyczącej transportu kombinowanego. Nieco inaczej przedstawia się sytuacja wdrożenia tej dyrektywy w Wielkiej Brytanii. Podstawowy akt w zakresie opodatkowania pojazdów mechanicznych – Ustawa w sprawie akcyzy na pojazdy i ich rejestracji z 1994 r. (*Vehicle Excise and Registration Act 1994*) – nakłada m. in. na pojazdy mechaniczne akcyzę rejestracyjną uiszczaną co rok i zależną, generalnie rzecz biorąc, od ich masy oraz liczby osi. Ustawa przewiduje jednak (w części I, pkt 20), iż w przypadku używania danego pojazdu w transporcie kombinowanym (określanym tak jak w dyrektywie UE) podmiot, który uiścił opłatę lub jest do niej zobowiązany może wystąpić do sekretarza stanu o obniżkę akcyzy rejestracyjnej.

8. Wnioski

Przedstawiona analiza prawodawstwa Unii Europejskiej i jego wdrożenia w dwóch krajach członkowskich: w Danii oraz w ograniczonym zakresie w Wielkiej Brytanii pozwalają na sformułowanie istotnych wniosków dotyczących nowych cech współczesnej teorii opodatkowania, w której pojawiają się elementy odsuwające na dalszy plan kwestie zdolności płatniczej. Pierwszorzędną funkcją wskazanego wycinka prawodawstwa fiskalnego Unii Europejskiej i jej państw członkowskich jest – jak to wskazano w hipotezie artykułu – odpowiednie skorygowanie efektów potencjalnie niezrównoważonego rozwoju gospodarczego i cywilizacyjnego. Ta korekta dotyczy zjawiska „jazdy

na gapę", kosztów zewnętrznych oraz efektów zatłoczenia. Wydaje się także, iż przyjęte uregulowania mogą wpływać na ukierunkowanie postępu technicznego.

Prawodawstwo Unii Europejskiej w znacznym stopniu przerzuca ciężar budowy i rozwoju sieci drogowej w jej państwach członkowskich na podmioty, które tworzą największe jej obciążenie eksploatacyjne. Już samo opodatkowanie transportu ciężarowego, a nie każdego innego transportu, w sposób określony w analizowanych dyrektywach świadczy o tym istotnym celu regulacji UE. Oczywiście tego rodzaju konstatacja nie wyjaśnia do końca kwestii, na kim ostatecznie spoczywa ciężar podatkowy z tego tytułu? Otóż nawiązując do tego ważnego z punktu widzenia teorii polityki fiskalnej zagadnienia (zwanego w literaturze anglojęzycznej kwestią „rozkładu ciężaru podatkowego" – *tax incidence*), należy stwierdzić, iż ostatecznie osobami płacącymi podatek nie są przedsię-biorstwa eksploatujące ciężarówki ani korzystające z przewozu ciężarowego.

Opłaty z tytułu korzystania z dróg (w każdej z opisanych w artykule postaci) mogą i zapewne są przerzucane na nabywców towarów. Jeżeli są to towary konsumpcyjne, to ostatecznie podatek jest płacony przez ich nabywcę i jest zawarty w cenie konkretnego spożywanego produktu. Wtedy zrealizowana jest nowa nawet na gruncie prawodawstwa Unii Europejskiej zasada korekty społecznych (w tym środowiskowych) kosztów wytwarzania towarów, w myśl której to ostateczny konsument powinien ponosić ciężar wynikający z wszelkich niedogodności produkcji przemysłowej tego, co sam konsumuje. Tak więc w tym aspekcie zasada korekty zjawiska „jazdy na gapę" w ostatecznym rozrachunku splata się z zasadą internalizacji zewnętrznych kosztów wytwarzania (a więc i przemieszczania) towarów.

Gdy idzie o towary o charakterze inwestycyjnym, np. nabywanych przez przedsiębiorstwa w celu rozbudowy ich zaplecza produkcyjnego lub kupowanych przez sektor publiczny w celu sprawnego świadczenia dóbr o charakterze publicznym lub quasi-publicznym, to opłaty za korzystanie z dróg raczej nie będą obciążać konkretnych konsumentów towarów a jedynie będą ostatecznie kosztem przedsiębiorstw lub wspomnianych podmiotów zaangażowanych w dystrybucje dóbr, które ze swej natury nie są konsumowane przez poszczególnych ludzi tak, by inne osoby także nie mogły z nich korzystać. Wniosek, który nasuwa się w odniesieniu do kosztów transportu dóbr, które określiliśmy jako inwestycyjne jest taki, iż wprowadzenie unijnych opłat za użytkowanie dróg musi przyczynić się do zwiększenia społecznych kosztów ich wytwarzania oraz do nieukierunkowanego rozproszenia ciężaru podatkowego na bardzo szerokie grupy społeczne. W takim przypadku to rozproszenie ma formę zarówno zwiększenia kosztów wytwarzania, jak i ewentualnie zmniejszenia ilości nabywanych i świadczonych dóbr.

Przyjęty w Unii Europejskiej system opodatkowania transportu ciężarowego z pewnością, chociaż ze wspomnianymi wyżej zastrzeżeniami wynikającymi z analizy rozkładu ciężaru podatkowego, służy internalizacji kosztów zewnętrznych. Bezpośrednio bowiem pozwala na ich choćby przybliżone wyliczenie (w aspekcie wynikającym wszakże jedynie z faktu posiadania pojazdu ciężarowego i z jego użytkowania) oraz ściągnięcie bezpośrednio od podmiotów odnoszących największe korzyści z istnienia sprawnie funkcjonującej sieci drogowej. Z uwagi na podatkową naturę wszystkich wspomnianych opłat, mogą być one przeznaczone na inwestycje, z efektu których mogą korzystać – i to po stosunkowo niskich kosztach – wszelkie inne podmioty niż te prowadzące przedsiębiorstwa transportu ciężarowego.

Przyjęty w Unii Europejskiej system opłat za użytkowanie dróg może okazać się bardzo efektywny w korygowaniu efektów „zatłoczenia". Jego element odnoszący się do myt i opłat drogowych w istotnym bowiem stopniu pozwala na ukierunkowywanie ruchu pojazdów za pomocą bodźców ekonomicznych, które mogą być ponadto uzupełniane środkami natury administracyjno-prawnej o charakterze pozapodatkowym (np. poprzez wprowadzenia zakazu ruchu pojazdów o określonej ładowności).

Przyjęty w UE system (w rozumieniu wykraczającym poza myta i opłaty za korzystanie z dróg) z pewnością także racjonalizuje wykorzystywanie sieci drogowej przez przedsiębiorstwa transportu ciężarowego. Pobudza je bowiem do odpowiedniego pozbywania się pojazdów, których eksploatacja przestaje być opłacalna (przez co np. są one wolniejsze) oraz skłania do tworzenia takich tras przejazdów, które umożliwiają jak najmniej kosztowny przewóz towarów z miejsca na miejsce. W tym zakresie istotnym elementem systemu bodźców korygujących efekt zatłoczenia jest regulacja unijna nakazująca preferencyjne traktowanie transportu intermodalnego.

Czy przyjęty system opłat za korzystanie z dróg sprzyja postępowi technicznemu? I na to pytanie trzeba odpowiedzieć pozytywnie, zwłaszcza gdy wnioskuje się na podstawie krajowego wdrożenia prawodawstwa Unii Europejskiej w Danii. Otóż ta przecież wycinkowa analiza wskazuje, iż ustawodawca duński nie tyle preferuje określone wagi pojazdów ciężarowych, co raczej wyraźnie stara się preferować nawet ciężkie pojazdy, ale mające określone – korzystne z punktu widzenia kosztów utrzymania i rozbudowy sieci dróg – cechy techniczne.

Przyjęty system opodatkowania transportu ciężarowego wykazuje więc nowe cechy. Po pierwsze, jest w zasadzie oderwany od tradycyjnej koncepcji wiążącej wielkość opodatkowania ze zdolnością płatniczą. Po drugie, próbuje powiązać zakres ciężaru podatkowego z uciążliwością działalności podlegającej opodatkowaniu dla innych ludzi oraz ich środowiska naturalnego. Po trzecie, w pewnym sensie system ten wykazuje cechę ograniczonej ekwiwalentności, rozumianej nie jako oczekiwanie równoważnych do podatku świadczeń, ale

raczej rozproszonych korzyści objawiających się w tym samym kontekście, z którego wynika obowiązek podatkowy – w kontekście korzystania z sieci drogowej.