

Dorota Burzyńska*

EKOPODATKI PODSTAWĄ REFORM SYSTEMU PODATKOWEGO

1. WSTĘP

W krajach Unii Europejskiej podejmuje się dyskusje nad szansami, celowością i uwarunkowaniami reform systemów podatkowych i wprowadzeniem ekologicznych rozwiązań w podatkach. Koncepcja *Ekologicznej Reformy Podatkowej* sprowadza się do przesunięcia obciążeń podatkowych z pracy i kapitału na zwiększenie opodatkowania eksploatowanych zasobów naturalnych oraz emitowanych do środowiska zanieczyszczeń. Dzięki takim rozwiązaniom można by osiągnąć poprawę stanu środowiska przede wszystkim poprzez zmniejszenie i bardziej racjonalne zużycie naturalnych zasobów środowiska, a jednocześnie pozwoliłoby to na zmniejszenie obciążenia fiskalnego wynagrodzeń i stworzenie nowych miejsc pracy. W procesie wdrażania tej koncepcji duże znaczenie ma akceptacja społeczna dla tego typu zmian w polityce fiskalnej państwa.

Reformę ekologiczną w różnym zakresie i z wykorzystaniem innych rozwiązań wprowadzono w ośmiu krajach Unii Europejskiej – w Szwecji, Danii, Holandii, Wielkiej Brytanii, Finlandii, we Francji, w Niemczech, we Włoszech i od roku 2002 w Irlandii.

Ekologiczna reforma podatkowa w Polsce może przynieść korzyści ekonomiczne, społeczne i środowiskowe. Wprowadzenie jej wymaga jednak przeprowadzenia wielu studiów i ekspertyz¹. Proponowanie nowych rozwiązań jest w obecnym stanie gospodarki niezwykle kontrowersyjne i może mieć charakter głównie postulatywny². Wydaje się, że w aktualnym stanie prawnym polskiego

* Dr, Katedra Finansów i Bankowości, Uniwersytet Łódzki.

¹ *Ekologiczna Reforma Podatkowa. System podatkowy jako instrument zrównoważonego rozwoju w Polsce w pierwszej dekadzie XXI wieku*, W. Stodulski (red.), Raport nr 2 z 2001 r., Instytut na rzecz Ekorozwoju, Warszawa 2001.

² Materiały z konferencji *Ekologiczna reforma podatkowa – możliwości zastosowania w Polsce*, Warszawa 2003, organizator Bank Światowy, Instytut na rzecz Ekorozwoju we współpracy z Instytutem Badań nad Gospodarką i Instytutem Ekologicznej Reformy Podatkowej oraz materiały konferencyjne *Ekologiczna reforma fiskalna jako instrument integracji polityk sektorowych z polityką ekologiczną* zawarte w: „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu” 2005, nr 2(58).

systemu podatkowego zapomniano o koncepcji ekologicznej reformy podatkowej, tym bardziej że tworzy ona wyraźne przesłanki zmian strukturalnych w podstawie opodatkowania i tworzenia nowych, ekologicznych podatków, przy jednoczesnym procesie obniżającym obciążenia w podatkach pośrednich i bezpośrednich tak, aby w ich miejsce można było proponować nowe rozwiązania proekologiczne³.

2. SPECYFIKA PODATKU EKOLOGICZNEGO

System podatkowy może zachęcać do oszczędnego gospodarowania posiadanymi zasobami natury lub może przekazywać informacje zachęcające do zwiększania emisji zanieczyszczeń bądź bardziej intensywnego eksploatowania zasobów naturalnych. Funkcjonujące systemy podatkowe nie powstały w celu ochrony zasobów natury i w większości państw pokutuje twierdzenie, że zasoby przyrody są dobrem wolnym i nieskończonym, a wzrost gospodarczy nie napotka nigdy nieprzekraczalnych barier ekologicznych.

Cytowane w literaturze określenia – podatki zielone, środowiskowe, środowiskowe, ekologiczne, informują, że nałożono je na formy działalności gospodarczej niekorzystnie oddziałującej na środowisko naturalne. Podatki ekologiczne nie są jednolicie definiowane ani w literaturze, ani w rozwiązaniach praktycznych. Eurostat definiuje podatek ekologiczny jako świadczenie pieniężne, którego podstawą są działania wywierające negatywny wpływ na środowisko. OECD i Europejska Agencja Ochrony Środowiska twierdzą, że każde obciążenie typu podatek czy opłata, jeśli ma jakikolwiek związek ze środowiskiem i podstawą opodatkowania, negatywnie wpływa na środowisko. Bez względu na intencję, jaką im nadano, takie rozwiązanie można uznać za podatek ekologiczny. Często też podatki ekologiczne nazywane są opłatami produktowymi. Wymienia się je obok opłat ekologicznych jako instrumenty ekonomiczne ochrony środowiska. Opisuje się je jako płatności za korzystanie ze środowiska i wprowadzanie do niego zanieczyszczeń. Polegają one na doliczeniu narzutu ekologicznego do cen produktów uciążliwych dla środowiska. Podatki ekologiczne opierają się na opodatkowaniu ujemnych efektów zewnętrznych, a nie dóbr⁴. Podstawową różnicą między opłatą a podatkiem jest ekwiwalentny charakter opłaty i przy-

³ W latach 2000–2001 zespół ekonomistów z Uniwersytetu Warszawskiego w ramach projektu *Ekologiczna Reforma Podatkowa jako instrument zrównoważonego rozwoju w Polsce początku XXI wieku*, dokonał wielu obliczeń ekonomicznych, społecznych i ekologicznych w aspekcie kosztów i korzyści ERF dla Polski. Raport nr 2 z 2001 r. Instytut na rzecz Ekorozwoju, Warszawa, listopad 2001 r.

⁴ P. Jeżowski, *Związek ekonomii z ochroną środowiska*, w: www.ekoinfo.pl; oraz *Podatki ekologiczne – w poszukiwaniu drugiej dywidendy*, [w:] *Wzrost gospodarczy i rozwój społeczny jako paradygmat współczesności*, red. J. Osiński, Szkoła Główna Handlowa – Kolegium Ekonomiczno Społeczne, Warszawa 2003, s. 447–457.

musowy charakter podatku oraz miejsce ich zasilania. Opłaty ekologiczne można określić jako nierynkowe (stanowione przez państwo bądź różne organy władzy publicznej) ceny zasobów i walorów środowiskowych. Także charakter i sposób wykorzystania tych instrumentów jest różny. W polskich warunkach opłaty zasilają fundusze celowe, a podatki dochód budżetu państwa lub dochody budżetów lokalnych. Tym samym podatki nie muszą być wykorzystane do finansowania inwestycji i przedsięwzięć tylko ekologicznych. Podatki ekologiczne nakładane na emisję środowiskowo szkodliwych substancji lub za używanie obciążających środowisko dóbr, różnią się więc od opłat ekologicznych przede wszystkim tym, że powstające z tych tytułów dochody mają charakter ogólny i nie muszą być, w odróżnieniu od opłat, przeznaczane na cele środowiskowe.

W toczących się dyskusjach na temat podatków ekologicznych podkreśla się, iż mogą one być skutecznym sposobem:

- stymulacji zmian strukturalnych w gospodarce;
- zachęt do zmiany zachowań konsumentów i producentów;
- wzrostu innowacji technologicznych i organizacyjnych w zakresie ekologii;

- ograniczania zanieczyszczeń;
- uwewnętrznienia kosztów zewnętrznych poprzez uwzględnienie rzeczywistych kosztów środowiska w cenie danego produktu lub usługi⁵.

Podatki są bardziej uniwersalną konstrukcją niż opłaty. Pozwalają one na obciążenie w sposób powszechny tych wszystkich produktów, które są użytkowane w sposób masowy. Istotą ekopodatków jest odejście od zasady „zanieczyszczający płaci” na rzecz obciążenia ostatecznego konsumenta lub użytkownika „ostateczny sprawca płaci”. Poza argumentami o powszechności i niskich kosztach administrowania podatkami podnosi się też kwestię podwójnej dywidendy. Wprowadzenie na szeroką skalę ekopodatków przyniesie korzyści w procesie ochrony środowiska. Przychody z nich mogą posłużyć do obniżenia innych podatków, a w szczególności podatku dochodowego oraz narzutów na pracę. Obniżenie kosztów pracy może przynieść efekt nowych miejsc pracy i wzrost zatrudnienia. Tym samym takie konstrukcje podatków mogłyby się przyczynić do rozwiązania strukturalnego bezrobocia.

W toczących się dyskusjach podkreśla się, że podatki ekologiczne:

- opierają się na nowej filozofii ekonomii ekologicznej, opodatkowania ujemnych efektów zewnętrznych, a nie dóbr;

- stymulują dynamicznie innowacje technologiczne;
- mogą być istotnym źródłem wpływów do budżetu;
- pozwalają osiągnąć postęp w integracji i zrównoważonym rozwoju swoich krajów⁶.

⁵ M. Kozakiewicz, *Podatki nowej eko-nomii*, w: CEO, luty 2002, www.cxo.pl/artykuly/21568

⁶ S. Nahotko, *Podstawy zarządzania ekologicznego przedsiębiorstwem*, OPO, Bydgoszcz 2002, s. 127–131.

Podatki ekologiczne można klasyfikować stosownie do różnych kryteriów. Jednym z nich są funkcje, jakie mogą spełniać podatki. Według tej klasyfikacji możemy podatki podzielić na: pokrywające koszty, stwarzające bodźce i gromadzące środki finansowe. Zgodnie z klasyfikacją w ujęciu rodzajowym można wymienić podatki od: energii i paliw, węgla, paliw samochodowych i olejów napędowych, energii elektrycznej, węgla i koksu, paliw lotniczych, pojazdów silnikowych, końcowego zagospodarowania odpadów, opakowań, siarki itp. Jeszcze inną klasyfikacją może być podział podatków na podatki od emisji i od produktu. Podatki od emisji obejmują płatności związane z zanieczyszczeniem środowiska w postaci emisji do atmosfery, do wody, gleby czy hałas. Podatki od produktu wykorzystuje się w odniesieniu do surowców i takich produktów, jak nawozy sztuczne, wody gruntowe bądź gotowe produkty konsumpcyjne, np. takie, jak baterie, opakowania bezzwrotne, opony, plastiki. W państwach Unii Europejskiej istnieje dużo tytułów opodatkowania, które można klasyfikować na wiele sposobów⁷.

3. PODATKI EKOLOGICZNE JEDNYM Z INSTRUMENTÓW EKONOMICZNYCH W OCHRONIE ŚRODOWISKA

Instrumenty ekonomiczne, w odróżnieniu od wszelkich regulacji prawno-administracyjnych, wykorzystują mechanizm rynkowy. Spełniają funkcję ekonomicznego stymulatora o charakterze cenowo-kosztowym, mogą też odgrywać rolę fiskalną, przyczyniając się do gromadzenia funduszy w budżecie lub w funduszach celowych. Bodźcowa rola wynika z wysokości relacji stawek opłat i końcowych kosztów redukcji zanieczyszczeń. Użytkownik środowiska podejmuje decyzje co do ograniczenia presji wywieranej na środowisko naturalne, kierując się wynikiem rachunku ekonomicznego. Ekonomiczna wycena poszczególnych składników środowiska polega na rachunku zysków i strat ekologicznych. Wprowadzono do prawa ochrony środowiska zasadę sprawstwa, według której niszczenie środowiska nie może być opłacalne. Zasada ta obliuguje prawodawcę, określającego wysokość opłat i kar ekologicznych, do uwzględnienia pełnego rachunku kosztów ochrony środowiska oraz do dokonania analizy efektywności prawnych przedsięwzięć ochronnych. Sprawca strat ekologicznych ma więc obowiązek ich naprawy.

Instrumenty ekonomiczne najczęściej klasyfikuje się w następujące grupy:

- opłaty o charakterze emisyjnym, za wprowadzanie zanieczyszczeń do środowiska: opłaty za emisję do powietrza, opłaty za zrzut ścieków, opłaty za składowanie odpadów, opłaty za hałas;

⁷ Badania nad podatkami zawiera raport *Analiza bodźcowych podatków proekologicznych w wybranych krajach zachodnich i możliwość ich wprowadzenia w Polsce*, red. J. Famielec. Raport na zlecenie Ministerstwa Ochrony Środowiska, www.mos.gov.pl

- opłaty produktowe;
- opłaty użytkowników: opłaty za usługi związane z ochroną środowiska, opłaty za korzystanie z zasobów i usług środowiska, opłaty za dostęp do środowiska;
- opłaty administracyjne;
- podatki ekologiczne: podatki nakładane za użytkowanie zasobów, określonych surowców, wykorzystanie pewnych produktów, nakładane na pewne rodzaje działalności;
- systemy depozytowe;
- ubezpieczenia ekologiczne;
- zbywalne pozwolenia na korzystanie ze środowiska: prawa do emisji zanieczyszczeń, zwane uprawnieniami zbywalnymi, certyfikatami emisyjnymi itp., zbywalne pozwolenia na użytkowanie zasobu środowiska przyrodniczego, zbywalne pozwolenia na prowadzenie działalności wpływającej na stan środowiska;
- subwencje: dotacje, kredyty preferencyjne, zróżnicowanie podatkowe, zróżnicowanie stawek celnych;
- kary i opłaty karne⁸.

Ten szeroki katalog instrumentów pozwala wykorzystywać je w bardzo różnym zakresie. Występują one obok licznych i rozbudowanych instrumentów prawnych i administracyjnych. Stanowią narzędzia pośredniego oddziaływania na użytkowników środowiska. W większości instrumenty ekonomiczne pełnią funkcję fiskalną, zapewniając stały strumień dochodów płynących do budżetu lub funduszy celowych. Ciągłe poszukuje się możliwości aktywnego wykorzystywania instrumentów rynkowych.

Opłaty i podatki ekologiczne obejmują zróżnicowane formy obciążeń finansowych ponoszonych przez podmioty gospodarcze, a zwłaszcza przedsiębiorstwa, za korzystanie z zasobów i walorów środowiska przyrodniczego. Zwłaszcza za tzw. ilościową degradację środowiska i za zanieczyszczanie środowiska różnymi komponentami (tzw. jakościowa degradacja środowiska)⁹. Stawka może być ściśle skorelowana ze szkodliwością danego zanieczyszczenia.

Opłaty użytkowe odnoszą się przede wszystkim do przypadających na pojedynczego użytkownika kosztów prowadzenia działalności chroniącej środowisko, a zwłaszcza do urządzeń służących ochronie środowiska. Są to świadczenia finansowe ponoszone przez podmioty gospodarcze za korzystanie z urządzeń technicznych ochrony środowiska niebędących własnością danego podmiotu,

⁸ B. Fiedor (red.), *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2002, s. 293 i n.; J. Śleszyński, *Ekonomiczne problemy ochrony środowiska*, Agencja Wydawnicza Aries, Warszawa 2000.

⁹ Więcej w: B. Poskrobko, *Zarządzanie środowiskiem*, PWE, Warszawa 1998, s. 237–250 oraz K. Górka, B. Poskrobko, W. Radecki, *Ochrona środowiska. Problemy społeczne, ekonomiczne i prawne*, PWE, Warszawa 1998, s. 87.

który korzysta z zasobów środowiskowych i generuje ekologicznie niekorzystne oddziaływania (np. opłata za odprowadzanie ścieków do urządzeń kanalizacyjnych).

Opłaty produktowe są to obciążenia finansowe nakładane na produkty szkodliwe dla środowiska w fazie produkcji, konsumpcji lub poprodukcyjnego i pokonsumpcyjnego składowania. Tego rodzaju opłata może zachęcać konsumentów do wyboru innych produktów, które mają podobne wartości użytkowe, ale nie obciążone są opłatą produktową¹⁰. Depozyty ekologiczne są to obciążenia nakładane na ekologicznie niebezpieczne produkty, podlegające zwrotowi w momencie przekazania dobra do recyklingu, neutralizacji lub właściwego składowania poprodukcyjnego czy pokonsumpcyjnego. Systemy depozytowe odnoszą się do opakowań wielokrotnego użytku oraz opakowań zawierających szkodliwe substancje, czy takie, które można poddać zaawansowanemu przetworzeniu.

Najistotniejszym celem wykorzystywania tych instrumentów jest konsekwentne wdrażanie zasady „zanieczyszczający płaci” i „użytkownik środowiska płaci”¹¹.

Zbywalne prawa do emisji zanieczyszczeń, określane jako pozwolenia, certyfikaty emisyjne, są przedmiotem obrotu na rynku pozwoleń na emisję.

W polskich rozwiązaniach instrumentów ekonomicznych w ochronie środowiska dominują opłaty emisyjne, a od niedawna opłaty produktowe i produktowo-depozytowe. Od 1 stycznia 2002 r. weszła w życie ustawa o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytywnej¹². W dalszym ciągu istnieją rozdrobnione i skomplikowane ulgi oraz odliczenia w podatkach pośrednich, bezpośrednich i lokalnych, odnoszące się do określonych działań ekologicznych. Charakterystyczną cechą polskiego systemu prawnego jest to, że podstawowe obciążenia związane z ochroną środowiska, to jest opłaty za korzystanie ze środowiska i administracyjne kary pieniężne, regulowane są przez prawo ochrony środowiska, a nie przez prawo podatkowe. Wśród ekonomistów środowiska panuje przekonanie, że w zestawie instrumentów ekonomicznych rola podatków ekologicznych będzie rosła.

¹⁰ Dokładniejszy przegląd w: S. Czaja, B. Fiedor, A. Graczyk, Z. Jakubczyk, *Opłaty produktowe i depozyty ekologiczne*, Opole 1996.

¹¹ Wprowadzone nowe rozwiązania prawne adresowane są do przedsiębiorców wytwarzających lub importujących produkty uciążliwe dla środowiska, bezpośrednich konsumentów tych produktów oraz organów administracji publicznej i funduszy ekologicznych, które dysponują środkami z opłat produktowych, *Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska*, DzU, nr 62, z 2001 r.

¹² DzU, nr 63, poz. 639 z póź. zm. Opłaty produktowe odnoszą się do niemal wszystkich opakowań, akumulatorów nikielowo-kadmowych, ogni i baterii galwanicznych, olejów smarowych, lamp wyładowczych, opon, urządzeń chłodniczych i klimatyzacyjnych zawierających substancje zubożające warstwę ozonową. Opłata depozytywa odnosi się do akumulatorów ołowiowych.

4. GENEZA EKOLOGICZNEJ REFORMY PODATKOWEJ W PAŃSTWACH UNII EUROPEJSKIEJ

Brytyjski ekonomista Arthur C. Pigou, już w roku 1920 zaobserwował, że podatki powinny odpowiednio kierować cenami. Ustalenie podatku Pigou opiera się na wycenie korzyści z tytułu ograniczenia kosztu zewnętrznego¹³. W przypadku problemu zanieczyszczenia środowiska podatek wskazywałby sprawcom zanieczyszczenia na rzadkość dóbr środowiskowych i stwarzałby bodźce do bardziej oszczędnego ich wykorzystywania¹⁴. Na podstawie jego koncepcji powstała idea Ekologicznej Reformy Podatkowej, w myśl której celem każdego podatku jest skłonienie konsumentów i przedsiębiorców do podejmowania wysiłku, by uniknąć płacenia podatku poprzez stosowanie rozwiązań alternatywnych.

Terminem Ekologiczna Reforma Podatkowa określa się zmiany w krajowym systemie podatkowym, w wyniku których przychody z tytułu nowych prośrodowiskowych podatków są wykorzystywane do obniżania podatków nakładanych na pracę lub na kapitał. Jednocześnie takie rozwiązania mają charakter kompleksowy¹⁵. W systemach podatkowych wielu krajów wprowadzano elementy zachęty do oszczędnego gospodarowania zasobami naturalnymi. Nie były to jednak działania kompleksowe i bardziej jednak nakierowane zostały na dodatkowe gromadzenie dochodów w budżecie. W krajach Unii Europejskiej występują liczne podatkowe instrumenty związane z gospodarowaniem środowiskowym, jednak tylko niektóre z nich można traktować jako element zaplanowanej reformy podatkowej w aspekcie ekologicznym.

W państwach wysoko rozwiniętych przytacza się trzy podstawowe powody, które skłaniają do zainteresowania reformą podatkową:

- nieefektywność istniejących systemów podatkowych, które nie stymulują do podnoszenia wydajności pracy i nie skłaniają do oszczędnego użytkowania zasobów naturalnych;
- odczuwanie przez społeczeństwo środowiskowych kosztów zewnętrznych;
- ciągle poszukiwanie instrumentów właściwych do nagłaśniania problemów globalnych dotyczących środowiska naturalnego¹⁶.

Reformy systemów podatkowych podjęto w większości państw Europy. W ramach tych działań zachodziły procesy obniżania stawek podatkowych dla przedsiębiorców i grup ludności o wyższych dochodach. Innym powszechnym

¹³ T. Żylicz, *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych*, PWE, Warszawa 2004, s. 55 i n.

¹⁴ A. Graczyk, *Ekologiczne koszty zewnętrzne*, Wydawnictwo „Ekonomia i Środowisko”, Białystok 2005, s. 140.

¹⁵ *Ekologiczna reforma podatkowa wyzwanie dla polskiej polityki ochrony środowiska*, red. J. Śleszyński, Wydawnictwo „Ekonomia i Środowisko”, Białystok 2004, s. 68.

¹⁶ Tamże, s. 27.

działaniem było rozszerzanie bazy podatkowej, zwiększanie obciążeń podatkowych konsumpcji itp. Jednak o reformach podatkowych w odniesieniu do podatków ekologicznych można mówić wówczas, gdy jawnie następuje przeniesienie obciążeń podatkowych z pracy lub kapitału na zanieczyszczenia bezpośrednio identyfikowalne i potencjalne źródła zanieczyszczeń.

Reformę ekologiczną w różnych formach, postaciach oraz skali wprowadzono w ośmiu krajach Unii Europejskiej w: Szwecji (1991 r.), Danii (1994 r.), Holandii (1996 r.), Wielkiej Brytanii (1996 r.), Finlandii (1997 r.), we Francji (1999 r.), w Niemczech (1999 r.), we Włoszech (1999 r.) i od roku 2002 wdraża się ją w Irlandii¹⁷.

Doświadczenia z wprowadzania prośrodowiskowych podatków w tych państwach pozwalają na wskazanie wspólnych i różnych sposobów rozwiązań podatkowych¹⁸. Występujące w krajach Unii Europejskiej podatki i opłaty produktowe mają charakter narodowy, a nie transnarodowy, wynikający z prawa wspólnotowego, nie ma też tendencji do ujednolicania systemów¹⁹. We wszystkich państwach, które jako pierwsze wprowadzały tę reformę, nastąpił proces zabiegania o polityczną i społeczną akceptację tego systemu. Przedmiotem opodatkowania mogą być wyemitowane zanieczyszczenia, które są ubocznym produktem procesów technologicznych (gazy, pyły, ścieki) lub eksploatacja zasobów naturalnych. Generalnie nastąpił zwrot od podatków i opłat emisyjnych oraz eksploatacyjnych w kierunku produktowych. Podatki/opłaty produktowe adresowane są do obciążających środowisko produktów i procesów, doliczane są do cen określonych produktów. Największa liczba szczegółowych tytułów opodatkowania odnosi się do licznej grupy podatków związanych z transportem. Wydziela się podatki od energii i paliw, od paliw samochodowych i olejów napędowych, od energii elektrycznej, od węgla i koksu, od paliw lotniczych, od pojazdów silnikowych, od zagospodarowania odpadów, od opakowań itp. Stawki podobnych podatków ekologicznych są bardzo zróżnicowane. Stosowane są także preferencje w podatkach takich, jak VAT, akcyza, podatek dochodowy od osób prawnych i fizycznych w postaci ulg, zwolnień, różnicowania stawek podatkowych, specjalnych odpisów amortyzacyjnych.

Ekologiczna reforma podatkowa w państwach Unii Europejskiej ma tendencje rozwojowe i w jej ramach podejmowane są coraz to nowe inicjatywy. W Niemczech znacznie ograniczono emisje szkodliwe dla środowiska, powstrzymano wzrost użytkowania wyrobów szkodliwych, upowszechniono energo-, wodo-, zasobooszczędne systemy produkcji i konsumpcji. Rozbudowa-

¹⁷ G. Borys, *Prośrodowiskowa reforma podatkowa w krajach Unii Europejskiej*, materiały konferencyjne, Łódź 2004.

¹⁸ Na temat rozwiązań podatkowych, prawnych regulacji w różnych państwach oraz ich ocen funkcjonowania w: J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*, Wyd. ABC, Warszawa 2002.

¹⁹ A. Mościcka, *Ekologiczna Reforma Fiskalna, czy będziemy mieli zielone podatki*, „Gazeta Prawna”, nr 236 z 2004 r.

no źródła energii odnawialnej, udało się także stworzyć nowe miejsca pracy w obszarze inwestycji ekologicznych.

Wskutek wprowadzenia podatku siarkowego w Szwecji zawartość siarki w paliwach zmalała o 40% w ciągu 2 lat. Zmniejszono emisję związków siarki o 75–95%, nastąpiła redukcja emisji tlenków azotu o 35%. Z kolei opodatkowanie poboru wody z wodociągów w Danii spowodowało zmniejszenie zużycia wody w gospodarstwach domowych. W ciągu 8 lat ilość odpadów poddana procesom recyklingu zwiększyła się z 21 do 50% ogółu odpadów, a ilość toksycznych odpadów zmniejszyła się w okresie 2–3 lat co najmniej o 15%. Bardzo dobrymi rezultatami może się także pochwalić Holandia, gdzie na przestrzeni 16 lat nastąpiła redukcja ścieków przemysłowych o 80%. Również pozytywne efekty mogą odnotować Wielka Brytania, Finlandia, Włochy i to nie tylko w efektach ekologicznych, ale i też w sferze finansów publicznych i we wzroście zatrudnienia w ekooszczędnych dziedzinach gospodarki²⁰. Powodzenia reform nie można określać tylko efektem rzeczowym. Wprowadzanie zmian w systemie podatkowym jest procesem skomplikowanym i kosztownym. Częstym zjawiskiem jest wprowadzanie do systemu ulg i rabatów uwarunkowanych względami społecznymi, a przede wszystkim troską o konkurencyjność gospodarki.

Pomimo niepowodzeń we wspólnym wprowadzaniu rozwiązań dla wszystkich państw Unii, coraz więcej podatków ekologicznych wprowadzanych jest indywidualnie przez kraje członkowskie. Z punktu widzenia możliwości osiągnięcia ogólnoeuropejskiego porozumienia, przyszłość podatków ekologicznych zależeć będzie od postępu podejmowania wspólnych decyzji.

Tabela 1

Przykłady zastosowania ekologicznej reformy podatkowej

Kraj	Obniżone podatki	Nałożone podatki	Uzyskany dochód podatkowy
Szwecja	Podatek od dochodów Energetyczny w rolnictwie Edukacja dodatkowa	CO ₂ SO ₂	2,4% całkowitych dochodów podatkowych
Dania	Podatek od dochodów Ubezpieczenia społeczne	benzyna, elektryczność, woda, odpady, samochody, CO ₂ , SO ₂ , dochody z kapitału	6% całkowitych dochodów podatkowych 3% PKB w roku 2002

²⁰ Więcej szczegółów na ten temat w raporcie *Analiza bodźcowych podatków proekologicznych w wybranych krajach zachodnich i możliwości ich wprowadzenia w Polsce*, red. J. Famielec, raport na zlecenie Ministerstwa Ochrony Środowiska. www.mos.gov.pl

Tabela 1 (cd.)

Kraj	Obniżone podatki	Nałożone podatki	Uzyskany dochód podatkowy
Holandia	Dobra konsumpcyjne Podatek od dochodów Ubezpieczenia społeczne	CO ₂	0,5% całkowitych dochodów podatkowych, 0,3% PKB (1996)
Wielka Brytania	Ubezpieczenia społeczne	Składowanie odpadów	0,1% całkowitych dochodów podatkowych (1999)
Finlandia	Podatek od dochodów Ubezpieczenia społeczne	CO ₂ SO ₂ , olej napędowy	0,2% całkowitych dochodów podatkowych (1999)
Norwegia	Podatek od dochodów	CO ₂ , SO ₂ , olej napędowy	0,2% całkowitych dochodów podatkowych (1999)
Niemcy	Ubezpieczenia społeczne	nośniki energii	1% całkowitych dochodów podatkowych (1999)
Włochy	Ubezpieczenia społeczne	paliwa	0,1% całkowitych dochodów podatkowych (1999)

Źródło: Raport *Ekologiczna reforma podatkowa*, Instytut na rzecz Ekorozwoju, według: B. Bosquet, *Environmental Tax Reform: Does it Work? A Survey of the Empirical Evidence*, „Ecological Economics” 2000, No 1, s. 19–32

5. ISTOTA EKOLOGICZNEJ REFORMY PODATKOWEJ

Określenie ekologicznej reformy podatkowej jest zazwyczaj używane jako synonim systemu opodatkowania, który miałby sprzyjać szeroko rozumianej ochronie środowiska²¹.

Koncepcja ekologicznej reformy podatkowej sprowadza się do przesunięcia obciążeń podatkowych z pracy i kapitału na zwiększenie opodatkowania eksploatowanych zasobów naturalnych oraz emitowanych do środowiska zanieczyszczeń. Dzięki tej reformie możliwe byłoby osiągnięcie poprawy stanu środowiska przede wszystkim poprzez zmniejszenie i bardziej racjonalne zużycie paliw, energii i materiałów oraz zasobów środowiska, a jednocześnie poprzez zmniejszenie fiskalnych obciążeń dla pracodawców dałoby to wzrost liczby miejsc pracy. W procesie wdrażania reformy duże znaczenie ma budowanie akceptacji społecznej dla tego typu zmian w polityce fiskalnej państwa oraz

²¹ T. Żylicz, *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych...*, s. 157.

stopniowe wprowadzanie stawek podatków ekologicznych. Efektem takich działań byłaby redukcja zagrożeń ekologicznych i powstawanie tzw. zielonych miejsc pracy. Zgodnie z zasadą „zanieczyszczający płaci”, koszty niezbędnych zmian, w tym dostosowania się do wymogów unijnych, muszą ponosić użytkownicy środowiska²². Obciążenie producentów i konsumentów dodatkowymi opłatami i podatkami związane z marnotrawieniem energii i zasobów lub z zanieczyszczeniem środowiska zachęcałyby do podejmowania decyzji bardziej przyjaznych ekologicznie. Zbiorowy efekt takich bodźców rynkowych może mieć istotny wpływ na poprawę stanu środowiska kraju w okresie średnio- i długoterminowym. Według tej koncepcji finansowe skutki reformy powinny być neutralne względem dochodów i wydatków budżetu, a dodatkowe dochody budżetu rekompensowałyby inne obciążenia fiskalne.

Wprowadzenie podatków ekologicznych zachęca do zachowań poprawnych ekologicznie, pozwala na zwiększenie efektywności gospodarki przez eliminację nieuzasadnionych szkód oraz ograniczenie tradycyjnego opodatkowania, które działa antymotywacyjnie. Ekonomiczna reforma podatkowa jest to koncepcja zmian systemu podatkowego zgodna z wymaganiami ekorozwoju²³. Najistotniejszym jej elementem jest korygowanie systemu podatkowego funkcjonującego w państwie zgodnie z celami uznanymi za istotne dla rozwoju gospodarczego, wzrostu dobrobytu mieszkańców i zapewnienia poprawy środowiska naturalnego. Główną przesłanką wdrożenia reformy jest to, że tak formułowane cele nie są na ogół realizowane w wystarczającej mierze przez istniejące systemy gospodarcze, w tym systemy podatkowe. W państwach, gdzie wdrażano tę koncepcję, zostały wprowadzone pakiety neutralne dochodowo, zgodnie z którymi dodatkowe obciążenia podatkami środowiskowymi były rekompensowane redukcjami innych podatków bądź wsparciem dochodów (wyплаты określonych świadczeń socjalnych).

W Unii Europejskiej zainteresowanie problemami ekologicznymi jest bardzo duże. Powszechny jest pogląd, że politycy i społeczeństwa tych krajów skłonne są zaakceptować wdrożenie podatków i opłat ekologicznych, jeśli przychody z tych podatków są wykorzystywane do sfinansowania redukcji opodatkowania pracy, tak aby *per saldo* przychody i wydatki budżetu z tego tytułu zostały w danym okresie zneutralizowane. Wpływy z ekopodatków mogą

²² M. Borkowska Niszczota, W. Piontek, B. Poskrobko, *Koszty i korzyści budowy systemu gospodarowania opakowaniami i odpadami opakowaniowymi stosownie do wymagań dyrektyw Unii Europejskiej*, „Ekonomia i Środowisko” 2000, nr 2.

²³ *Zrównoważona Europa dla lepszego świata. Europejska strategia zrównoważonego rozwoju*, jest najnowszym dokumentem strategicznym odnoszącym się do zrównoważonego rozwoju w UE, opracowanym w 2001 r. przez Komisję Europejską i przyjętym w maju 2001 r. Polska zasady zrównoważonego rozwoju ujęła w takich dokumentach, jak: *Program wykonawczy do II Polityki Ekologicznej Państwa na lata 2003–2010* oraz *Polityka ekologiczna państwa na lata 2003–2006 z uwzględnieniem perspektywy na lata 2007–2010*.

służyć wspieraniu publicznych programów mających na celu poprawę środowiska, a dzięki bezterminowemu wprowadzeniu mogą stanowić zachętę do zmniejszenia poziomu zanieczyszczeń i stwarzać motywację do technicznych innowacji. Głównymi przeszkodami na drodze zaakceptowania ekologicznej reformy są obawy o pogorszenie konkurencyjności poszczególnych gałęzi gospodarki na rynku międzynarodowym, także rozbieżności co do celów, zakresu i siły obciążeń ekopodatków czy też obawy o niestabilność systemu podatkowego i precyzyjnego określenia następstw ekologicznych²⁴.

6. MOŻLIWOŚCI WPROWADZENIA PODATKÓW PROEKOLOGICZNYCH W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

W dyskusji społecznej na temat reformy finansów publicznych w Polsce coraz większego znaczenia nabiera koncepcja *Ekologicznej Reformy Podatkowej*. Eksperti podkreślają konieczność wprowadzenia w Polsce, na wzór innych państw Unii Europejskiej, reformy ekologicznej, polegającej na zwiększeniu opodatkowania nieodnawialnych zasobów środowiska i produktów z nich powstałych, z równoczesnym ograniczeniem opodatkowania pracy i kapitału (głównie CIT, PIT i VAT).

Potrzeba rozważania możliwości wprowadzenia reformy podatkowej w Polsce wynika z:

- niezadowalającego stanu środowiska,
- wysokiego bezrobocia i zbyt niskiego tempa rozwoju gospodarczego,
- skali i zakresu systemu podatkowego (nadmierny fiskalizm, upolitycznienie itp.),
- znacznych potrzeb inwestycyjnych w zakresie ochrony środowiska,
- braku skutecznych instrumentów finansowych skutecznie oddziałujących na ekologię,
- zbyt wąskiego zakresu stosowania rynkowych narzędzi ekonomicznych w ramach polityki ekologicznej państwa.

Bardzo atrakcyjne wydaje się stworzenie nowego systemu wspomagającego wzrost gospodarczy, postęp technologiczny i rozwój przedsiębiorczości, a zarazem obciążającego dodatkowymi kosztami uczestników rynku emitujących zanieczyszczenia i tych wszystkich, którzy nieracjonalnie je wykorzystują. Kluczowym argumentem uzasadniającym wprowadzenie reformy jest tzw. podwójna dywidenda, tj. osiągnięcie efektu ekologicznego (np. zmniejszenie

²⁴ Więcej w: T. Aronsson, S. Blomquist, *On Environmental Taxation under Uncertainty*, [Uppsala Universitet, raport], EconPapers August 1999, w opracowaniu K. Hensel, *Ekopodatki – optymalizacja w warunkach niepewności*. www.wne.uw.edu.pl/old/katedry/bif/kudla_dydaktyka/eoww.html – 87 k

uciażliwości dla środowiska) wynikającego z opodatkowania działalności, produktu lub zasobu podatkiem ekologicznym, z jednoczesnym uzyskaniem efektu społecznego (w formie zwiększenia zatrudnienia) w wyniku redukcji opodatkowania pracy lub zmniejszenia socjalnych kosztów pracy²⁵. Polska nie może ignorować uwarunkowań i postanowień międzynarodowych w dziedzinie ochrony środowiska²⁶. Tym samym wdrożenie takich rozwiązań należałoby traktować jako narzędzia wspomagające system przepisów i regulacji unijnych²⁷.

Próby wprowadzenia w Polsce tzw. podatków ekologicznych były podejmowane już na początku lat 90. i koncentrowały się na tzw. narzucie ekologicznym na paliwa, zróżnicowanym w zależności od ich rodzaju i jakości. Wprowadzono też system opłat produktowych i depozytowych. Funkcjonował w ograniczonym zakresie system ulg polegających na odliczaniu części wydatków inwestycyjnych na ochronę środowiska, a także różnicowanie stawek podatku akcyzowego dla paliw płynnych. Jednak tych rozwiązań nie można traktować jako kompleksowego oddziaływania na środowisko przez konstrukcje podatkowe.

W Polsce podejmowane są obecnie próby zreformowania systemu podatków/opłat środowiskowych. Koncepcje zmian instrumentów ekonomicznych obejmować mają upowszechnienie stosowania opłat produktowych i depozytowych, modyfikację systemu opłat za korzystanie ze środowiska i różnicowanie opłat w zależności od grup użytkowników, zmiany systemu kar pieniężnych czy stworzenie systemu ubezpieczeń ekologicznych, tworzenie rynku zbywalnych uprawnień do emisji zanieczyszczeń i obrót nimi, handel emisjami CO₂ i utworzenie systemu ocen kosztów korzystania ze środowiska.

Rola podatków i opłat ekologicznych rośnie w państwach Unii. Polska również musi się dostosować do tych tendencji. Obecnie w większości państw Unii udział podatków i opłat ekologicznych, zwłaszcza od paliw, środków transportu i dróg, sięga zaledwie ok. 5% PKB. Ich rola będzie rosła ze względu na coraz większe znaczenie paliw, energii i surowców energetycznych w podstawowych gałęziach produkcji i w istotnych obszarach konsumpcji gospodarstw domowych. Coraz większego znaczenia nabierają opłaty za wodę, składowanie i utylizację odpadów, w tym także opłaty emisyjne. Zielone podatki są bezpiecznym bodźcem dla konsumentów do zmiany struktury konsumpcji, ponieważ ich istota polega na odejściu od zasady „zanieczyszczający płaci” na rzecz obciążenia ostatecznego użytkownika. Jednocześnie pozwalają na obciążenie w sposób

²⁵ K. Walczak, *Ekologiczna reforma podatkowa. Ekorozwój na rynku*, „EKOFinanse” 2003, nr 2, s. 36.

²⁶ Np. po ratyfikacji Protokołu z Kioto przez UE w maju 2002 r. Polska ratyfikowała go we wrześniu 2002 r.

²⁷ Podstawowym instrumentem prawa w polityce ekologicznej są dyrektywy oraz rozporządzenia. Obecnie funkcjonuje *VI Program Działań Wspólnoty Europejskiej w Dziedzinie Ochrony Środowiska*, pt. *Środowisko 2010: nasza przyszłość, nasz wybór*.

powszechny tych produktów, które są użytkowane w sposób masowy i rozproszony.

Ekologiczna reforma podatkowa w Polsce może przynieść korzyści ekonomiczne, społeczne i środowiskowe. Może przyczynić się do poprawy jakości życia, środowiska naturalnego oraz gospodarki, w szczególności w rozwoju produkcji i usług ekologicznych. Proponowanie nowych rozwiązań jest jednak w obecnym stanie gospodarki niezwykle kontrowersyjne. Poziom kosztów wdrażania reformy może być istotnym argumentem za lub przeciw takim rozwiązaniom. Wydaje się, że w obecnym stanie prawnym polskiego systemu podatkowego muszą pojawić się mechanizmy obniżające obciążenia w podatkach pośrednich i bezpośrednich, aby w ich miejsce można było proponować podatki ekologiczne. Potencjalne korzyści wynikające z wyeliminowania szkodliwych substancji ogólnych, poprawy stanu środowiska i stworzenia dodatkowych miejsc pracy warte są jednak poważnych rozważań i szczegółowych analiz. Potwierdzona skuteczność działania ekopodatków oraz powszechna krytyka zbyt wysokiego opodatkowania pracy pozwalają wnioskować, że wprowadzenie ekologicznej reformy stanie się faktem. W procesie wprowadzania tejże reformy duże znaczenie ma budowanie akceptacji społecznej dla tego typu zmian w polityce fiskalnej państwa.

Dorota Burzyńska

ECOLOGICAL TAXES AS A BASIS FOR TAXATION SYSTEM REFORM

(Summary)

Conception of Ecological Tax Reform is reduced to shift the burden of the tax from work and capital to increase severance tax and to increase taxation emitted into the environment pollution. By ETR we can improve our environment condition, especially throughout reduction and sensible consumption of fuel, energy, environment materials and supplies. At the same time throughout reduction fiscal burden for employees we can increase amount places of employment. In the process of introduction ETR it has great weight to build social acceptance for those changes in fiscality and progressively introduction rates of ecological taxes. Ecological Tax Reform in Poland can bring economic, social and environmental benefits. But it demands to carry out studies and reports. At present conditions of home economy it is controversial to propose new solutions, and it can have only postulate character. At present time legal status polish system of taxation it is necessary to introduce actions which reduce burdens in assessed and hidden taxes, so we can propose in its place ecological taxes.