

Szymon Czerwiński\*

## JAKI PODATEK OD ZANIECZYSZCZONEGO ŚRODOWISKA? W JAKIM STOPNIU ROZWIĄZANIA PODATKOWE POWINNY SŁUżyć REALIZACJI POLITYKI OCHRONY ŚRODOWISKA?

### 1. Postulat ochrony środowiska jako przedmiot opodatkowania

Dyskusja dotyczące stymulowania polityki ochrony środowiska poprzez mechanizmy podatkowe przybrała swe apogeum w przededniu polskiej akcesji do wspólnot europejskich. Dziś z różnych powodów dyskusja na ten temat jest znacznie słabsza. Dzieje się tak w dużej mierze ze względu na prymat innych mechanizmów finansowania i prowadzenia polityki ekologicznej państwa; w szczególności tworzenia rynków w zakresie obrotu uprawnieniami do emisji do atmosfery gazów cieplarnianych<sup>1</sup>, bądź rozbudowanego mechanizmu opłat depozytowych, emisyjnych czy środowiskowych.

Jednakże wobec kryzysu funkcjonowania tych instrumentów oraz kontrowersji związanych z wprowadzeniem w ramach Wspólnot Europejskich rozwiązań tzw. Pakietu klimatycznego, możliwość stymulowania polityki ekologicznej za pomocą podatków nadal jest nie do przecenienia.

---

\* Mgr Szymon Czerwiński – prawnik zajmujący się doradztwem podatkowym; uczestnik Warszawskiego Seminarium Aksjologii Administracji.

<sup>1</sup> Czy wymiany uprawnień na podstawie „dyrektywy łączącej” (Dyrektywa 2004/101/WE z 27.10.2004 r., O.J. L 338, poz.18), tj. wymiany pomiędzy systemami ONZ a systemem wspólnotowym.

### 1.1. Mechanizmy podatkowe wobec innych instrumentów służących finansowaniu ochrony środowiska

Skala instrumentów ekonomicznych służących ochronie środowiska rozciąga się od szerokiego katalogu opłat oraz bodźców wymuszających (kary, zastawy ekologiczne) poprzez systemy depozytowe i mechanizmy tworzenia rynków po subwencje, dotacje oraz ulgi i kredyty. Podatki mogą pełnić różną rolę w stosunku do tych instrumentów, przede wszystkim mogą one pełnić autonomiczną rolę w kształtowaniu finansowego zaplecza polityki ekologicznej państwa.

Generalnym zadaniem stawianym systemom podatkowym jest pobudzanie aktywności inwestycyjnej w sferach przyjaznych bądź służących środowisku oraz obciążenie opłatami sfer działalności (zwłaszcza środków produkcji) środowisku szkodzącym. Tym samym systemy te muszą łączyć dodatnią opłatę obciążającą produkty powodujące zanieczyszczenia oraz ujemną opłatę od produktów alternatywnych – opłaty muszą być przy tym tak skalkulowane, aby łączny efekt finansowy był neutralny w stosunku do budżetu<sup>2</sup>. Nie powinny one pogarszać przy tym sytuacji materiałochłonnych gospodarstw domowych i przedsiębiorców, którzy zużywają znaczne ilości surowców obciążonych wysokimi stawkami podatkowymi<sup>3</sup>.

### 1.2. Podstawy teoretyczne dla dyskusji na temat finansowania ochrony środowiska za pomocą instrumentów podatkowych

Sposób kształtowania regulacji dotyczących ochrony środowiska znajduje się w sferze zainteresowań i dyskusji nie tylko na poziomie instytucjonalnym (państwowym czy ponadnarodowym), lecz jest żywym przed-

---

<sup>2</sup> S. Łojewski, *Ekonomia środowiska*, Bydgoszcz 1998, s. 308.

<sup>3</sup> M. Podolska, *Polityka ekologiczna polski w okresie transformacji*, Lublin 2004, s. 174. Warto przy tym zauważyć, że w systemach OECD i Wspólnot Europejskich polityka ekologiczna oraz mechanizmy fiskalne jej służące są oparte na następujących zasadach: zasada zanieczyszczający płaci; zasada pomocniczości; zasada prewencji; zasada efektywności ekonomicznej i kosztowej; zasada sprawiedliwości.

Dodatkowo w ramach systemu wspólnotowego zwraca się uwagę na konieczność uwzględnienia przy kształtowaniu mechanizmów podatkowych przynajmniej dwóch z pięciu pakietów działań zawartych w Strategii Lizbońskiej; (por. W. Stodulski, *Ekologiczna reforma fiskalna jako instrument realizacji Strategii Lizbońskiej*, „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu” 2005, nr 2, s. 55).

miotem rozważań przedstawicieli ekonomii, prawa, czy nauk społecznych. Finansowanie ochrony środowiska jak również kształtowanie proekologicznych postaw podmiotów indywidualnych stanowi pole zażartych dyskusji politycznych, w których prym wiodą politycy tzw. „zielonej lewicy”. Kwestia ta stanowi jednakże w istotnej mierze przedmiot zainteresowania środowisk konserwatywnych, w tym Kościoła Katolickiego. Na jej temat wypowiadał się chociażby Jan Paweł II w encyklice „Centesimus annus” stwierdzając, iż ochrona przyrody jest szczególnie ważna w warunkach nowego kapitalizmu i spoczywa w przeważającej mierze na państwie, od którego wymaga się interwencjonizmu w zakresie ochrony środowiska naturalnego. Z drugiej jednak strony w dokumencie tym znajduje się odwołanie do podstawowej jednostki „ekologii ludzkiej”, jaką jest rodzina<sup>4</sup>.

## 2. Wpływ uregulowań prawa ochrony środowiska na system podatkowy

Zagadnienia natury finansowo – prawnej w sposób bezpośredni wpływają na możliwość realizowania przez państwo skutecznej polityki ochrony środowiska. Doceniając wagę tych zagadnień w ustawie z 27.4.2001 r. Prawo ochrony środowiska<sup>5</sup> (dalej: P.o.ś.) poświęcono im odrębną część. Zawarta jest ona w tytule piątym ustawy.

Cele związane z ochroną środowiska w przeważającej mierze finansowane są przy pomocy opłat; sama regulacja ustawy odwołuje się do dwóch ich typów: opłat za korzystanie ze środowiska oraz administracyjnych kar pieniężnych. Ważną rolę w kreowaniu postaw proekologicznych u podmiotów gospodarczych pełnią opłaty produktowe, depozytowe<sup>6</sup>, jak również na-

---

<sup>4</sup> Na znaczenie rozwoju indywidualnych postaw proekologicznych zwraca się również uwagę w encyklice „*Fides et ratio*”, która stanowi krytykę neoliberalnej koncepcji politycznej również w odniesieniu do przyznania prymatu partykularnym interesom podmiotów gospodarczych nad interesami ogółu, w tym dobrem wspólnym w postaci środowiska naturalnego. Wskazuje się przy tym na konieczność zmiany sposobu funkcjonowania człowieka i potrzebę wdrożenia swego rodzaju ascezy ekologicznej także poprzez rozwiązania prawne. Nie ulega wątpliwości, iż mechanizmy fiskalne mogą w tym kontekście działać jako bodziec dla skuteczniejszego egzekwowania tego prawa; (por. S. Kozłowski, *Ekorozwój. Wyzwanie XXI wieku*, Warszawa 2000, s. 48 i n.).

<sup>5</sup> T.j. Dz.U. z 2008 r., Nr 25, poz. 150, ze zm.

<sup>6</sup> Uregulowane w ramach ustawy z 11.5.2001 r. obowiązki przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz opłata produktowa i opłata depozytowa, t.j.: Dz.U. z 2007 r., Nr 90, poz. 607, ze zm.

leżności innego typu, w szczególności wprowadzone przepisami ustawy prawo wodne<sup>7</sup>, czy ustawy o ochronie przyrody<sup>8</sup>. W kontekście późniejszych rozważań warto w tym miejscu zasygnalizować, iż problematyka finansowania celów ekologicznych poprzez odpowiednie kształtowanie systemu podatkowego pełni jedynie funkcję uzupełniającą wobec modelu opłatowego.

Z punktu widzenia rozważań dotyczących funkcjonowania mechanizmów polityki ekologicznej w ramach systemu podatkowego, kluczowe znaczenie ma regulacja zawarta w art. 272 oraz 283 P.o.ś. Bezpośrednio do podatków odnosi się regulacja art. 283 ust. 1 P.o.ś., zgodnie z którą, stawki podatków i innych danin publicznych powinny być różnicowane, z uwzględnieniem celów służących ochronie środowiska. Przepis ust. 2 powyższego artykułu zawiera natomiast pewne wskazówki dla ustawodawcy, co do sposobu konstrukcji przepisów prawa podatkowego uwzględniających cele polityki ochrony środowiska.

### **3. Kształtowanie polityki ochrony środowiska za pomocą instrumentów podatkowych**

W kontekście powyższej, dość lakonicznej regulacji, zadać należy sobie pytanie o sposób, w jaki ustawodawca powinien dążyć do realizacji postulatów w niej zawartych. Punktem wyjścia do takich rozważań musi być odpowiedź na pytanie, czy podatki ekologiczne mają jakkolwiek rację bytu jako efektywne narzędzie realizacji zadań polityki ekologicznej; jeśli zaś ją posiadają, rozstrzygnąć można kwestię mechanizmów, które należy wprowadzić do przepisów prawa podatkowego w celu realizacji tych zadań.

#### **3.1. Wpływ rozwiązań podatkowych na politykę ochrony środowiska**

Po pierwsze zapytać należy, czemu ekologiczna reforma podatkowa miałaby służyć; w tym kontekście warto byłoby cele reformy zestawić z generalnymi celami funkcjonowania systemu podatkowego. W drugiej kolejności, należałoby zapytać o potencjalne skutki zmian. Jako, że funkcjonujące obecnie rozwiązania proekologiczne są bardzo ograniczone, efekty wprowadzenia nowych mechanizmów o znacznie szerszym zakresie będą trudne

---

<sup>7</sup> Ustawa z 18.7.2001 r. Prawo wodne, t.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 239, poz. 2019, ze zm.

<sup>8</sup> Ustawa z 16.4.2004 r. o ochronie przyrody, Dz.U. Nr 92, poz. 880, ze zm.

do oszacowania. Odpowiedzieć należy przy tym na pytanie, kto za ewentualną reformę zapłaci; zapytać trzeba przy tym o gotowość oraz wolę społeczną i polityczną do przeprowadzenia zmian.

Dopiero po uzyskaniu satysfakcjonującej odpowiedzi na powyższe pytania, dokonać można analizy sposobu wprowadzenia podatkowych rozwiązań proekologicznych. Pomocnym w tym zakresie będzie dokonanie analizy porównawczej rozwiązań funkcjonujących w krajach o bogatszym dorobku stosowania proekologicznych mechanizmów fiskalnych. Nie sposób będzie przy tym uciec również od oceny prawnych i politycznych możliwości wykonania tej operacji<sup>9</sup>. Poprawne zaadaptowanie regulacji służącej ochronie środowiska naturalnego do systemu podatkowego wymagać będzie ponadto uwzględnienia już istniejących rozwiązań w jego zakresie.

### **3.2. Instrumenty realizujące zadania polityki ochrony środowiska w polskim systemie podatkowym**

Przed dokonaniem wstępnego rozpoznania możliwości wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego rozwiązań służących ochronie środowiska, warto przyglądnąć się już obowiązującym rozwiązaniom. Analiza taka w sposób niebudzący wątpliwości wykazuje, iż system podatkowy w Polsce nie spełnia celów związanych z poprawą stanu środowiska naturalnego. Głównym zarzutem, jaki należałoby mu przedstawić jest brak stymulowania proekologicznych postaw przedsiębiorców chociażby poprzez stworzenie systemu zachęt inwestycyjnych.

W ramach regulacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych brak jest szerokiego katalogu rozwiązań, które służyłyby pobudzeniu aktywności inwestycyjnej w zakresie wdrażania mechanizmów przyjaznych środowisku. Przepisy ustawy zwalniają natomiast od opodatkowania dochody tych podmiotów (niepublicznych), których działalność służy ochronie środowiska, w zakresie, w jakim ich realizują oni te cele. Co za tym idzie, ze zwolnienia tego korzystają w przeważającej mierze podmioty, których aktywność jedynie sporadycznie nosi znamiona działalności gospodarczej, takie jak fundacje, czy stowarzyszenia. Analogiczna konstrukcja występuje w za-

---

<sup>9</sup> Rozwiązania proekologiczne w zakresie podatków pośrednich muszą chociażby uwzględniać wymogi w zakresie harmonizacji tych podatków w ramach wspólnot europejskich. Podobnie jak rozwiązania w zakresie podatków bezpośrednich, nie mogą one naruszać innych regulacji prawa wspólnotowego, w szczególności w odniesieniu do zasad przyznawania pomocy publicznej.

kresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Przepisy ustaw dotyczących podatków dochodowych wzmacniają również w pewnym zakresie system kar obejmujących działania mające negatywny wpływ na środowisko naturalne.

Regulacją w sposób najpełniejszy odzwierciedlającą zasady kształtowania przepisów podatkowych w celach związanych z ochroną środowiska jest regulacja w zakresie podatku akcyzowego – warto w szczególności zwrócić uwagę na katalog zwolnień z podatku, który w odniesieniu do polityki ekologicznej obejmuje energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii oraz fakultatywne zwolnienie stosowane ze względu na ważny interes związany z ochroną środowiska<sup>10</sup>. Regulacja dotycząca podatku od towarów i usług nie przewidują praktycznie żadnych rozwiązań w zakresie polityki ochrony środowiska; jednym z nielicznych rozwiązań jest objęcie opodatkowaniem preferencyjną stawką 0% usług związanych z ochroną środowiska morskiego.

Nie powinno dziwić, iż dość duży nacisk na ochronę środowiska naturalnego kładzie się w ramach regulacji dotyczącej podatku leśnego, zgodnie z którą zwalnia się od niego określone kategorie lasów (drzewostany w wieku do 40 lat, lasy wpisane do rejestru zabytków czy użytki ekologiczne). Stawka podatku jest natomiast niższa o połowę w przypadku lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych. Dość szeroki katalog rozwiązań proekologicznych zawiera również regulacja dotycząca podatków i opłat lokalnych<sup>11</sup>. Zwrócić należy również uwagę na mechanizm wspierania projektów inwestycyjnych w zakresie polityki ekologicznej, jakim jest ulga w podatku rolnym. Pewnego rodzaju zwolnienia związane ze sprzedażą nieruchomości, której własność ograniczona jest regulacją dotyczącą ochrony środowiska, zawierają przepisy dotyczące podatku od czynno-

---

<sup>10</sup> Przepisy ustawy o podatku akcyzowym określają również niższe stawki akcyzy w odniesieniu do benzyny oraz oleju napędowego wytwarzanego z dodatkiem biokomponentów. Stawka na biokomponenty traktowane jako paliwa same w sobie jest ustanowiona na bardzo niskim poziomie. Opisanie mechanizmy zostaną również wprowadzone we wchodzącej w życie z 1.3.2009 r. nowej ustawie akcyzowej.

<sup>11</sup> Istotnymi rozwiązaniami w tym zakresie są zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów położonych na obszarach chronionych czy gruntów ekologicznych i za-drzewionych, które nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Do innych mechanizmów fiskalnych prowadzenia polityki ekologicznej na szczeblu lokalnym należy system opłat miejscowych oraz uzdrowiskowych jak również możliwość uzależnienia sposobu kalkulacji podatku od środków transportu od wpływu określonego środka na środowisko naturalne.

ści cywilnoprawnych. Nie bez znaczenia są również rozwiązania służące zwalnianiu od opodatkowania przedsiębiorców działających w ramach specjalnych stref ekonomicznych<sup>12</sup>.

## 4. Cele, skutki i zakres ekologicznej reformy podatkowej

### 4.1. Cele ekologicznej reformy podatkowej

Myśląc o stymulowaniu postaw ekologicznych przy pomocy podatków, zmierzyć się należy z pytaniem o celowość dokonania gruntownej reformy obecnie funkcjonujących rozwiązań. W tym kontekście należy zwrócić szczególną uwagę na dwa z postulowanych celów:

- stymulowanie postaw proekologicznych wśród przedsiębiorców i osób fizycznych poprzez system ulg oraz zwolnień;
- ograniczenie działalności podmiotów zanieczyszczającą środowisko poprzez przesunięciu obciążeń podatkowych z pracy na zasoby naturalne oraz zanieczyszczenia będące przedmiotem emisji.

W kontekście powyższego, zadać należy sobie pytanie o wzajemny stosunek celów, jakie spełniać powinien system podatkowy; w szczególności zapytać należy o to, czy przy pomocy mechanizmów reformy podatkowej można w sposób trwały stymulować pożądane zachowania społeczne.

Odpowiedź na powyższe pytanie zależy w dużej mierze od skali przeprowadzonych zmian; w przypadku reformy o szerokim zakresie przedmiotowym pozytywne skutki ekologiczne i społeczne nią wywołane w sposób bezpośredni wpłyną na znaczne ograniczenie wpływów budżetowych z tytułu podatków ekologicznych – cele fiskalne podatków nie zostaną tym samym osiągnięte. W sytuacji, gdy wpływy z tytułu podatków ekologicznych oscylować będą na wysokim poziomie, nie dojdzie do ziszczenia się skutków ekologicznych reformy – funkcja stymulacyjna nie będzie więc wystarczająca<sup>13</sup>.

Postulowanym założeniem reformy jest osiągnięcie określonych celów ekologicznych i społecznych przy równoczesnym zachowaniu neutralności budżetowej wprowadzonych rozwiązań. Tak przeprowadzona reforma podat-

---

<sup>12</sup> W ramach kilku z tych stref kładzie się bowiem dość duży nacisk na rozwój produkcji przemysłowej oraz świadczenie usług związanych z ochroną środowiska. W kontekście zagadnienia finansowania ochrony środowiska przy pomocy subwencji i dotacji nie można zapomnieć o analizie sposobu opodatkowania tych instrumentów.

kowa nosi miano „zielonej”; efekty które za jej pomocą zostają osiągnięte określone zaś mianem „zielonej dywidendy”<sup>14</sup>. W sferze ekologicznej jej skutkiem winno być wymuszenie określonych działań ochronnych, sfera ekonomiczna i socjalna obejmuje zaś wzrost dochodów pracodawców i pracowników, które służą następnie pokryciu zwiększonych obciążeń ekologicznych oraz stymulują wzrost ilości nowych miejsc pracy<sup>15</sup>. Znamienne w tym kontekście jest to, iż równowaga budżetowa utrzymuje się jedynie na poziomie makroekonomicznym. W ujęciu mikro osiągnany jest zysk albo strata netto, co oznacza, iż pewne kategorie podmiotów muszą ponieść straty w wyniku reformy<sup>16</sup>. Stan taki, choć jest postulowany w kontekście ekologicznych celów reformy (w szczególności w odniesieniu do tzw. koncepcji najlepszej osiągalnej/dostępnej technologii<sup>17</sup>) może doprowadzić do zmiany sposobu alokacji zasobów przez przedsiębiorców, czego skutkiem może być trwale upośledzenie niektórych dziedzin działalności gospodarczej.

Nie ulega wątpliwości, iż jednym z kluczowych pytań dotyczących możliwości wprowadzenia ekologicznej reformy podatkowej odnosi się do zgody społecznej i politycznej głównych partii politycznych, przedsiębiorców (w tym rolników) i związków zawodowych na przesunięcie ciężarów fiskalnych ze sfery pracy na czynniki uznawane za szkodliwe dla środowiska oraz zasoby

---

<sup>13</sup> Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu stan taki występuje w Polsce w odniesieniu do opłat środowiskowych, których rola funduszowa znacznie zanikła, zaś rola stymulująca ogranicza się jedynie do funkcji prewencyjnej; (por. T. Podgajniak, *Ekologiczna reforma fiskalna*, „Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu” 2005, Nr 2, s. 52).

<sup>14</sup> Osiągnięcie tzw. „zielonej dywidendy” możliwe jest przy określeniu podstawy opodatkowania w oparciu o czynniki oceniane jako mające negatywny wpływ na środowisko naturalne; takie jak chociażby: wielkość emisji zanieczyszczeń do atmosfery czy zbiorników wodnych, odpady, produkty energetyczne czy środki używane w rolnictwie. Tak określony przedmiot opodatkowania pełni funkcję rekompensującą straty w ramach środowiska wywołane przez czynniki nim objęte, zaś wymiarze finansowym pozwala na zgromadzenie środków finansowych służących realizacji celów budżetowych, jedynie w pewnym zakresie pozwalających na niwelowanie negatywnych efektów wywoływanych przez czynniki, będące przedmiotem opodatkowania. Podatki ekologiczne cechują się bowiem brakiem ekwiwalentności i nie służą związaniu określonych kategorii dochodu z określonymi (w tym wypadku proekologicznymi) wydatkami; cecha ta odróżnia podatki od opłat ekologicznych.

<sup>15</sup> J. Famielec, *Analiza Bodźcowych podatków proekologicznych w wybranych krajach zachodnich i możliwość ich wprowadzenia w Polsce. Synteza*, Kraków 2003, s. 10.

<sup>16</sup> Ibidem.

<sup>17</sup> Koncepcja ta oznacza wdrożenie takich urządzeń technicznych, metod działań i rozwiązań organizacyjnych, które są optymalne z punktu widzenia zapobiegania bądź redukcji emisji zanieczyszczeń.



naturalne. Pytanie o możliwość osiągnięcia takiej zgody, w obecnym stanie rzeczy należeć będzie do pytań retorycznych. Warto chociaż zauważyć, iż nie istnieje powszechna zgoda co do tego, jakie konkretnie cele zrównoważonego rozwoju powinny być dzięki mechanizmom proekologicznym osiągnięte<sup>18</sup>.

W kontekście pytań dotyczących społecznej i politycznej woli przeprowadzenia reformy należy również wskazać, iż musi ona uwzględniać szereg czynników natury lokalnej obejmującej w szczególności specyfikę niektórych gałęzi przemysłu, które przeszły bądź przechodzą procesy intensywnej restrukturyzacji jak również konieczność reformy sektora finansów publicznych<sup>19</sup>.

#### 4.2. Potencjalne skutki wprowadzenia ekologicznej reformy podatkowej

Elementy ekologicznej reformy podatkowej zostały wdrożone w niektórych krajach zachodniej Europy. W najszerszym zakresie reforma objęła systemy podatkowe w krajach skandynawskich (szczególnie w Danii) oraz Holandii, Niemczech, Wielkiej Brytanii i we Włoszech. Badania przeprowadzone w wyżej wymienionych państwach wskazują, iż odpowiednio wdrożona ekologiczna reforma podatkowa może przynosić długotrwały efekt w postaci poprawy stanu środowiska naturalnego. Jednakże osiągnięcie zamierzonych skutków wymaga przeprowadzenia wielu pojedynczych, lecz powiązanych ze sobą działań, poprzedzonych studiami teoretycznymi jak również symulacjami efektów wywoływanych przez postulowane zmiany<sup>20</sup>.

Podatki ekologiczne funkcjonujące w państwach OECD co do zasady w sposób wystarczający realizują funkcję akumulacji środków finansowych, dostarczając od kilku do kilkunastu procent przychodów podatkowych ogółem. Trudniej natomiast ocenić funkcjonowania podatków ekologicznych jako mechanizmu służącego poprawie stanu środowiska naturalnego, w tym w szczególności ocenę ich skuteczności i efektywności. Niezwykle trudne do zmierzenia są skutki redystrybucyjne podatków. Jak zauważa się w literaturze przedmiotu ich ocena wiązać się musi z doбором ewentualnych mechani-

---

<sup>18</sup> T. Podgajniak, op.cit., s. 55.

<sup>19</sup> Institute for Sustainable Development, *Ekologiczna Reforma Podatkowa. Studium przypadku w Polsce*, Warszawa 2003, s. 10. Istotne w tym kontekście znów staje się pytanie o skalę reformy; w przypadku znacznego wzrostu dochodów budżetowych z tytułu podatków ekologicznych, równie znacznemu ograniczeniu winny ulec obciążenia podatkowe oraz ubezpieczeniowe nałożone na czynniki pracy. Cele takie mogą być niemożliwe do osiągnięcia w kontekście założeń systemu ubezpieczeń społecznych, jako prowadzące do pogłębienia jego niewydolności.

<sup>20</sup> T. Podgajniak, op.cit., s. 50.

zmów kompensacyjnych<sup>21</sup>. Istnieją przy tym małe szanse oszacowania stopnia zagrożeń jak również potencjalnych szans gospodarczych i politycznych związanych z reformą.

Najistotniejszym pozytywnym skutkiem ekologicznej reformy podatkowej jest poprawa stanu środowiska przy wzroście ilości miejsc pracy i jednoczesnym zmniejszeniu podatkowych i ubezpieczeniowych jej kosztów. Tego typu pozytywne efekty przyniosło wprowadzenie podatków ekologicznych w państwach Europy Zachodniej. Doświadczenia państw, które wprowadziły rozwiązania ekologicznej reformy podatkowej, wskazuje jednak, iż rzadko towarzyszy jej realny wzrost PKB. Najważniejszą tego przyczyną jest obniżenie konkurencyjności gałęzi przemysłu objętych podatkami i opłatami ekologicznymi w stosunku do gałęzi, które pozostają poza zakresem opodatkowania. W wymiarze globalnym zaobserwować można spadek konkurencyjności państw oraz zgrupowań gospodarczych stosujących określone mechanizmy ekologicznej reformy podatkowej wobec państw niestosujących tych mechanizmów<sup>22</sup>.

Skutkiem ekologicznej reformy podatkowej może być osłabienie popytu inwestycyjnego w ramach całej gospodarki; towarzyszyć jej może również wzrost inflacji i powstanie ujemnego efektu dystrybucyjnego w przypadku energochłonnych gospodarstw domowych<sup>23</sup>. Warto zauważyć, iż na skutek modernizacji, przemysł przestał w ostatnich latach pełnić niechlubną rolę pierwszego truciciela środowiska naturalnego – o stanie środowiska w większym stopniu decyduje sektor komunalny. W konsekwencji wprowadzenia ekologicznej reformy fiskalnej, oznaczałoby dla większości obywateli znaczny wzrost kosztów utrzymania. Niezbędne może okazać się więc przedsięwzięcie mechanizmów łagodzących i kompensujących wyższe koszty funkcjonowania bardziej energochłonnych przedsiębiorstw i gospodarstw domowych. Koszty ten musiałyby zostać w wielu przypadkach refinansowane z budżetu państwa, czego skutkiem mógłby być kolejny wzrost obciążeń podatkowych<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> J. Famielec, op.cit., s. 8.

<sup>22</sup> Mechanizmy te mogą stać się narzędziem politycznym w sposób pośredni wpływającym na konkurencyjność gospodarek poszczególnych państw. Zmieniennym tego przykładem jest proces zmniejszenia przez Komisję Europejską przyznanego Polsce limitu uprawnień do emisji do atmosfery gazów cieplarnianych w sposób nieproporcjonalny niż w przypadku krajów Europy Zachodniej (co równie ważne w sposób zupełnie nieproporcjonalny do wielkości o jaką zmniejszyła się emisja gazów cieplarnianych w poszczególnych państwach).

<sup>23</sup> Ibidem, s. 10.

<sup>24</sup> T. Podgajniak, op.cit., s. 50.

W wielu przypadkach przeprowadzenie reformy wiązałoby się z przygotowaniem odpowiednich okresów przejściowych<sup>25</sup>.

Reasumując warto zauważyć, iż w wymiarze indywidualnym za reformę w znacznej mierze zapłacić będzie musiał ostateczny konsument; w wymiarze strategicznym zapłacą te branże gospodarki, które objęte są rozwiązaniami proekologicznymi; w wymiarze politycznym zapłaci zaś państwo, którego gospodarka poprzez wskazane rozwiązania zostanie „schłodzona”<sup>26</sup>.

### 4.3. Możliwości wprowadzenia mechanizmów ekologicznej reformy podatkowej

Jak zostało to zarysowane na początku, charakterystyczną cechą obowiązującego w Polsce systemu finansowania mechanizmów związanych z ochroną środowiska jest oparcie się o model opłatowy, którego regulacja nie zostaje objęta w zakresie prawa materialnego przepisami podatkowymi. Rozwiązania podatkowe są rozdrobnione, będąc często nieczytelnymi dla przedsiębiorców.

W związku z powyższym, przeprowadzenie w Polsce ekologicznej reformy podatkowej powinno odbyć się na obydwu powyższych płaszczyznach, dotyczących zarówno podatków jak i opłat.

Podstawowym elementem proekologicznej reformy podatkowej winno być obłożenie opodatkowaniem określonego nośnika energii przy stopniowym zmniejszaniu składki na ubezpieczenie emerytalno-rentowe. Innym istotnym i postulowanym rozwiązaniem służącym realizacji celów związanych z ochroną środowiska jest wprowadzenie systemu specjalnych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wykorzystywanych w działalności ekologicznej. Jednocześnie stopniowemu zanikowi winny podlegać ulgi oraz zwolnienia zawarte w przepisach dotyczących podatków dochodowych. W literaturze przedmiotu postuluje się również rozszerzenie katalogu sytuacji, w których przedsiębiorcy są zobowiązani do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska.

Niezwykle istotnym jest również to, że „proekologiczna” zmiana regulacji prawnej nie może naruszać przepisów wspólnotowych, w szczególności

---

<sup>25</sup> Institute for Sustainable Development, *Ekologiczna Reforma Podatkowa...*, s. 11.

<sup>26</sup> Negatywnym skutkiem wprowadzenia i stosowania podatków proekologicznych są znaczne koszty administracyjne takiej operacji, z czym wiąże się znaczny wzrost fiskalizmu. W państwach takich jak Polska, gdzie wskaźnik zbiurokratyzowania poboru podatków jest wysoki zaś administracja podatkowa jest niedoinwestowana, koszty administracyjne wprowadzenia reformy mogą zniwelować w znacznej mierze pozytywne efekty jej wprowadzenia.

w zakresie harmonizacji podatków pośrednich jak również w odniesieniu do kwestii pomocy publicznej. Zakazana jest bowiem taka pomoc państwa, która poprzez przyznanie krajowym przedsiębiorcom subsydiów, dotacji czy preferencyjnych stawek podatkowych i składek na ubezpieczenia społeczne, pogarsza pozycję konkurencyjną podmiotów bądź sektorów gospodarki z innych krajów<sup>27</sup>.

Dokumentem w sposób szczególny dotyczącym tej kwestii, który ma bezpośrednie przełożenie na możliwości kształtowania mechanizmów prawa podatkowego jako elementu polityki ekologicznej państwa, są „Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa na ochronę środowiska”<sup>28</sup>. Ich istota sprowadza się do wskazania granic, w ramach których pomoc państwa dla podmiotów prywatnych jest dopuszczalna w kontekście osiągania celów ekologicznych. Pomoc ta będzie o tyle dopuszczalna o ile w jej wyniku wzrośnie ogólny poziom ochrony środowiska zaś wzrost ten nie byłby możliwy bez przyznania takiej pomocy. W Wytycznych stwierdza się, że państwa mogą ustanowić surowsze normy krajowe lub wprowadzić podatki na ochronę środowiska, które będą wyższe niż wymagają tego normy wspólnotowe. Pomoc państwa realizowana w formie ulg oraz zwolnień podatkowych musi być zgodna z zasadami wspólnego rynku oraz być proporcjonalna.

## 5. Proekologiczne spojrzenie na polski system podatkowy

Nie ulega wątpliwości, iż za pomocą podatków możliwe jest kształtowanie i finansowanie polityki ekologicznej państwa. Zachodzi jednak pytanie czy warto w kontekście pogarszającej się sytuacji ekonomicznej kraju, wprowadzać rozwiązania, które mogą doprowadzić do osłabienia wzrostu tempa rozwoju gospodarczego<sup>29</sup>.

Nawet jednak wobec pogarszającej się sytuacji gospodarczej w Europie i przy zmniejszeniu się tempa wzrostu gospodarki polskiej, możliwe jest

---

<sup>27</sup> J. Famielec, *op.cit.*, s. 12.

<sup>28</sup> Dokument nr 2008/C 82/01(Dz.U. UE. C nr 82, s. 1, dalej: Wytyczne).

<sup>29</sup> Zwrócić w tym kontekście należy uwagę na argumenty wysuwane przez część ekonomistów, którzy przypisują lobby ekologicznemu i producentom biopaliw sprokurowanie wzrostu cen surowców energetycznych oraz żywności, czego efektem jest znaczny wzrost inflacji. Nie bez racji są również ci, którzy łączą wzrost cen energii czy materiałów budowlanych z niewystarczającymi limitami uprawnień do emisji gazów cieplarnianych przyznanych polskim instalacjom przez Komisję Europejską.

pozytywne wpływające poprzez mechanizmy podatkowe na stan środowiska naturalnego. Zadać trzeba sobie trud zmiany sposobu myślenia o finansowaniu i stymulowaniu polityki ekologicznej, w szczególności przez przeniesienie akcentów z funduszowej roli mechanizmów finansowych na ich stymulujące znaczenie. Reforma systemu podatkowego w celu realizacji zadań polityki ekologicznej jest możliwa w zakresie wymuszania bodźców inwestycyjnych w podatkach dochodowych czy poprzez zmianę regulacji dotyczącej specjalnych stref ekonomicznych. Wciąż również duży margines swobody istnieje w odniesieniu do podatku akcyzowego.

Dyskusja dotycząca ekologicznej reformy podatkowej wymagać musi przeprowadzenia stosownych analiz prawnych i ekonometrycznych. Analizy takie, choć związane są ze znacznym wysiłkiem intelektualnym oraz organizacyjnym, mogą okazać się niebawem niezbędne. Bodźcem do rozpoczęcia dyskusji na temat funkcjonowania „proekologicznych” rozwiązań prawnych będą bowiem budżety; zarówno domowe, które zostaną narażone na znaczne wydatki na skutek wzrostu cen energii, paliw czy opłat za wywóz odpadów, jak i przedsiębiorstw energetycznych czy działających w branży cementowo-wapienniczej, a w szczególności – państwa, które odczuje skutki trwałego schładzania gospodarki i zaniku impulsów do wzrostu tempa rozwoju gospodarczego.