

Ryta Iwona Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

SYSTEM PODATKOWY JAKO INSTRUMENT WSPIERAJĄCY ZRÓWNOWAŻONY ROZWÓJ

1. Wstęp

Zrównoważony rozwój, w tym także obszarów wiejskich, definiowany najczęściej jako zaspokojenie potrzeb i aspiracji dzisiejszego pokolenia, bez odbierania przyszłym pokoleniom możliwości zaspokajania ich własnych potrzeb [Jeżowski 2006], oznacza konieczność umiejętnego łączenia praw ekologii i ekonomii. Różnorodność problemów ekologicznych sugeruje, że zapewnienie m.in. dobrej jakości wody i powietrza, ochrona ginących ekosystemów, zachowanie różnorodności biologicznej, ale także przeciwdziałanie globalnym zmianom klimatycznym, nie mogą opierać się na pojedynczym instrumencie i wymagają zastosowania zbioru odpowiednich regulacji prawnych i ekonomicznych. Najważniejszą przesłanką doboru narzędzi, umożliwiających osiągnięcie celów ekologicznych, powinno być przeświadczenie, że środowisko jest dobrem rzadkim, a właściwie dobrane instrumenty powinny zachęcać do korzystania ze środowiska w sposób efektywny (więcej w: [Górka 1999]). Jednym z nich jest niewątpliwie odpowiednio skonstruowany, proekologiczny system podatkowy, który może odegrać istotną rolę w kształtowaniu bodźców cenowych zarówno dla producentów, jak i dla konsumentów, a przez to wpłynąć na upowszechnienie bardziej przyjaznych dla środowiska technologii, materiałów czy też produktów.

Niniejsze opracowanie stanowi próbę odpowiedzi na pytanie: czy polski system podatkowy wspiera zrównoważony rozwój? Ze względu na ograniczoną objętość pracy, a także wielowymiarowość prezentowanej problematyki, poniższa analiza niewątpliwie nie wyczerpuje tematu. Wydaje się jednak, że może stanowić przyczynek do dalszej dyskusji i głębszych przemyśleń.

2. Rozwiązania proekologiczne w polskim systemie podatkowym

Nie wnikając w dyskusję prowadzoną wśród teoretyków i znawców przedmiotu, można stwierdzić, że podatki, a zwłaszcza podatki ekologiczne, mogą być instrumentem wspierającym zrównoważony rozwój [Jeżowski 2006; Małecki

2006; Górka 1999]. W ustawodawstwie polskim trudno znaleźć spójny system typowych podatków ekologicznych lub preferencji fiskalnych, których celem jest ochrona środowiska. W polskich ustawach podatkowych nie występują podatki, które miałyby w nazwie słowo „ekologiczne” (por. [Malecki 2006, s. 41]). Jeżeli natomiast za podatek ekologiczny, zgodnie z przytoczoną definicją, uznaje się każdy podatek, który ma pozytywny wpływ na ochronę środowiska, to przepisy dotyczące tej problematyki można znaleźć w wielu aktach prawnych, m.in. takich, jak: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa o podatku od towarów i usług, ustawa o podatku akcyzowym czy też ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Obejmują one zwolnienia, ulgi i odliczenia, które można uznać za proekologiczne. Większość z nich nie ma jednak istotnego wpływu na realizację inwestycji proekologicznych oraz zmiany zachowań społeczeństwa.

Do podatków o charakterze proekologicznym, obowiązujących w Polsce, zaliczyć można przede wszystkim podatek akcyzowy, zwłaszcza w części dotyczącej opodatkowania źródeł energii. Ustawa o podatku akcyzowym wymienia cztery rodzaje wyrobów, które w fazie konsumpcji wywierają istotny wpływ na środowisko naturalne: paliwa silnikowe, oleje opałowe, gaz płynny do napędzania pojazdów oraz energię elektryczną (*Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym*, DzU nr 29, poz. 257 ze zm.; por. [Malecki 2006, s. 42]).

Aktualnie obowiązujący akt prawny dotyczący podatku akcyzowego zawiera dwa rodzaje preferencji proekologicznych: obniżki stawek oraz zwolnienia z podatku. Polski ustawodawca zróżnicował przede wszystkim stawki podatku akcyzowego dotyczące źródeł energii: dla paliw płynnych, w zależności od stopnia zawartości zanieczyszczeń oraz od sposobu wykorzystania, np. stawki są niższe zastosowano dla benzyny bezołowiowej, oleju napędowego o niższej zawartości siarki oraz oleju opałowego (tab. 1). Ponadto ustawa zwalania z podatku akcyzowego między innymi: produkcję energii elektrycznej z odnawialnych źródeł emisji, z energii wody, pozyskiwanej z wykorzystaniem energii elektrycznej objętej akcyzą, z metanu powstałego przy dolowych robotach górniczych w kopalniach węgla kamiennego, produkcję paliw silnikowych, olejów opałowych lub gazu zużywanych w procesie produkcji energii elektrycznej w elektrowniach itp. (szerzej [Ustawa... 2004]). Niestety w Polsce nadal nie jest objęty akcyzą węgiel, który niewątpliwie można zaliczyć do produktów, które szkodzą środowisku.

Niższe opodatkowanie akcyzą benzyny bezołowiowej oraz nisko zasiarczonych olejów napędowych ma charakter bodźcowy, ma zachęcić konsumentów do zakupu paliw, które w mniejszym stopniu zanieczyszczają środowisko. Odpowiednio oddziałują na producentów np. zwolnienia z opodatkowania akcyzą produkcji energii ze źródeł odnawialnych (konsumenci także odnoszą korzyści – mają niższe ceny energii). Przeciętne stawki akcyzy obowiązujące w Polsce na benzynę bezołowiową i olej napędowy przekraczają stawki minimalne określone przepisami Unii Europejskiej, jednakże nie należą do najwyższych (tab. 2).

Tabela 1. Stawki akcyzy na wybrane źródła energii obowiązujące w Polsce w 2007 r.

Nazwa grupy towarów	Jednostka	Stawka akcyzy w zł
Paliwa silnikowe benzynowe		
w tym:	1000 l	1882
Benzyna bezołowiowa również z udziałem biokomponentów	1000 l	1565
Benzyna ołowiowa również z udziałem biokomponentów	1000 l	1747
Benzyna silnikowa lotnicza	1000 l	1822
Oleje napędowe również z udziałem biokomponentów		
w tym o zawartości siarki:	1000 l	1180
do 0,001%	1000 l	1048
od 0,001% do 0,05%	1000 l	1099
Oleje opałowe:		
a) z których 30 % lub więcej objętościowo destyluje przy 350 st. C lub których gęstość w temperaturze 15 st. C jest niższa od 890 kg/m ³	1000 l	232
b) pozostałe z wyłączeniem ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe	1000 kg	60
Gaz płynny propan, butan	1000 kg	695
Energia elektryczna	Kwh	0,02

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa... 2004; Rozporządzenie... 2004].

Tabela 2. Stawki podatku akcyzowego w Polsce i wybranych krajach UE

Kraj	Stawka na benzynę bezołowiową	Stawka na olej napędowy
	w euro na 1000 l	
UE (stawka minimalna)	359	302
Polska	415,57	zaw. siarki: ≤ 0,001% 287,82 > 0,001% i ≤ 0,005% 300,7 > 0,005% 321,15
Austria	417-432	297-325
Wielka Brytania	713,23-759,99	713,23-428,40
Irlandia	442,68	368,05
Włochy	564,00	416,00
Niemcy	zaw. siarki: >10 mg/kg 669,80 <10 mg/kg 654,50	zaw. siarki: >10 mg/kg 485,79 <10 mg/kg 470,40
Litwa	287,01	245,22
Czechy	418,55	351,74

Euro = 3,9608 PLN kurs z 3.10.2006 r. według Europejskiego Banku Centralnego

Źródło: opracowanie na podstawie [Excise... 2007].

Państwo wspiera także wykorzystanie w produkcji paliw biokomponentów. Na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. [Rozporządzenie... 2006, §12] zwolnieniu od akcyzy podlegają biokomponenty przeznaczone do paliw ciekłych i biopaliw ciekłych oraz paliwa zawierające w swoim składzie biokomponenty, spełniające odpowiednie normy jakościowe. Podstawowym

warunkiem zwolnienia od akcyzy dla biokomponentów oraz paliw ciekłych i biopaliw ciekłych z zawartością biokomponentów jest jednak objęcie tych wyrobów tzw. procedurą zawieszenia poboru akcyzy, co znacznie ogranicza zakres zwolnień. Oznacza to, że wymienione wyroby, aby mogły korzystać ze zwolnienia, muszą być produkowane w tzw. składzie podatkowym lub wprowadzone na terytorium Polski z zastosowaniem zawieszenia poboru akcyzy, produkcja poza procedurą zawieszenia uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia.

Konstatując, można zauważyć, że w istocie podatek akcyzowy pełni przede wszystkim funkcję fiskalną, w małym stopniu oddziałuje na użytkowników środowiska i przyczynia się do zmiany ich zachowań. Jego udział w dochodach podatkowych w 2006 r. wynosił ponad 24%. Głównym źródłem zasilania budżetu z tego tytułu są wpływy z opodatkowania paliw płynnych oraz energii elektrycznej, które stanowią ponad 50% dochodów z podatku akcyzowego ogółem¹.

W pozostałych obowiązujących ustawach podatkowych proekologiczne preferencje podatkowe występują przede wszystkim w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym. W obowiązującej ustawie o podatku od towarów i usług jako preferencje podatkowe na rzecz ochrony środowiska można traktować m.in. [Małecki 2006, s. 44]:

- obniżenie stawek do 7% na: rozpraszanie wody, gospodarkę ściekami, wywóz odpadów, usługi sanitarne, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, sieci wodociągowe, kanalizacyjne i ciepłotowarzyszące budownictwu mieszkaniowemu, drewno opałowe, wodę naturalną;
- obniżenie stawki do 3% na usługi związane z leśnictwem i pozyskiwaniem drewna;
- obniżenie stawki do 0% na usługi nabywane w ramach środków z bezzwrotnej pomocy zagranicznej w części dotyczącej ochrony środowiska;
- zwolnienia na np. usługi badawczo-rozwojowe z zakresu ochrony środowiska.

Znaczenie podatku od towarów i usług jako instrumentu ochrony środowiska ma w Polsce charakter marginalny. Wprawdzie ustawa zawiera pewien katalog preferencji, które mogą służyć ochronie środowiska, jednakże w obecnie obowiązujących przepisach regulujących opodatkowanie tym podatkiem trudno zauważyć jednoznacznie proekologiczne intencje ustawodawcy. Często taką samą obniżoną stawką obciążone są produkty zarówno przyjazne, jak i uciążliwe dla środowiska.

Przepisy, które preferują działania proekologiczne podmiotów gospodarczych, znaleźć można także w ustawie o podatku od osób prawnych i fizycznych, m.in.: zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych dochodów podatników, których celem statutowym jest działalność na rzecz ochrony środowiska, w części przeznaczanej na ten cel; umożliwienie w podatku dochodowym od osób fizycznych częściowego odliczenia darowizn od dochodów przeznaczonych na cele zwią-

¹ Np. w 2005 r. udział w dochodach ogółem z podatku akcyzowego paliw silnikowych wynosił 46,6%, natomiast energii elektrycznej 6,4% (na podstawie danych Ministerstwa Finansów).

zane z ochroną środowiska; zróżnicowanie stawek w podatku od środków transportowych, zwolnienia w podatku leśnym, od nieruchomości i rolnym. Przedstawione powyżej preferencje odgrywają w Polsce ograniczoną rolę i są raczej redukowane niż rozbudowywane, co znacznie ogranicza i tak niewielki katalog obowiązujących rozwiązań proekologicznych. Z punktu widzenia ekologii i zrównoważonego rozwoju trudno jest także pozytywnie ocenić zwolnienie z podatku dochodowego produkcji rolnej, zwłaszcza gdy dotyczy to np. dużych ferm hodowlanych, których działalność często prowadzi do degradacji środowiska, w szczególności zaś zanieczyszczenia wód i gleb. Można uznać to za swoiste działanie antyekologiczne. Objęcie podatkiem dochodowym produkcji rolnej ograniczy jej ukryte subwencjonowanie (poprzez system podatkowy), może też przyczynić się do zwiększenia pozytywnego oddziaływania podatku na środowisko.

3. Ekologiczna reforma podatkowa

Alternatywą dla obowiązujących proekologicznych preferencji podatkowych jest ekologiczna reforma podatkowa (*eco-efficient tax reform, green tax reform*). Jej istota polega na przesunięciu ciężaru z opodatkowania dochodów i pracy na korzyść opodatkowania dóbr, których produkcja jest szczególnie szkodliwa dla środowiska, co generalnie sprowadza się do wprowadzenia tzw. podatków ekologicznych [Jeżowski 2000, s. 17-20]. Filozofię tę ujmuje krótkie hasło: opodatkowanie raczej zła niż dobra (*taxing „bads” rather than „goods”*), a jej uzasadnieniem jest hipoteza tzw. podwójnej dywidendy [Jeżowski (red.) 2000, s. 19]:

1) po pierwsze, korzyści, będące skutkiem zmniejszenia obciążeń podatkowych, związane są z obniżeniem kosztów pracy, co powinno prowadzić do zmniejszenia bezrobocia,

2) po drugie, przez przesunięcie ciężaru opodatkowania na dobra „szkodliwe” dla środowiska dzięki ekopodatkom osiągnie się zmniejszenie emisji zanieczyszczeń.

Ekologiczna reforma podatkowa (ERP) jest próbą zintegrowanego podejścia do problemów związanych z ochroną środowiska, zrównoważonym rozwojem, bezrobociem i obciążeniami fiskalnymi. Zgodnie z jej założeniami podatki ekologiczne mogą być skutecznym sposobem ograniczania zanieczyszczeń, zwłaszcza ze źródeł rozproszonych. Są w tym przypadku doskonałym narzędziem tzw. internalizacji kosztów zewnętrznych. Dzięki wprowadzeniu ekopodatków ceny produktów i usług będą bowiem uwzględniały także koszty zużytych i zniszczonych zasobów środowiska.

4. Podsumowanie

Skuteczność narzędzi podatkowych jako instrumentów wspierających zrównoważony rozwój jest obecnie różnie oceniana, jednakże instrumenty te, jeżeli są odpowiednio skonstruowane i dostosowane do zmieniających się wymogów ochrony środowiska, należą do jednych z bardziej akceptowanych. Można zatem stwierdzić,

że odpowiednia konstrukcja podatków/systemu podatkowego może być bodźcem do podejmowania decyzji proekologicznych zarówno producentów, jak i konsumentów, a przez to niewątpliwie wspierać rozwój zrównoważony. W przeciwieństwie do systemu nakazowego, instrumenty ekonomiczne, w tym także podatki, pozwalają na swobodę działań dostosowawczych, a także są zachętą dla producentów i konsumentów do efektywniejszego wykorzystania zasobów środowiska, prowadzących do jednoczesnego zmniejszenia stopnia jego zanieczyszczenia. Do wad ulg i zwolnień podatkowych wykorzystywanych w ekorozwoju należy przede wszystkim to, że nie są one obojętne dla budżetu. Oznaczają zazwyczaj zmniejszenie jego dochodów, które musi być kompensowane z innych źródeł. Zwłaszcza w warunkach Polski jest to problem niezwykle istotny.

Polski system podatkowy, który nie powstał z myślą o ochronie środowiska, zawiera ograniczoną liczbę konstrukcji proekologicznych. Większość przepisów podatkowych promujących działania ekologiczne sprawia wrażenie przypadkowych i niespójnych. Wydaje się, że ustawodawca nie ma obecnie jasnej wizji ich zastosowania, która prowadziłaby do wykorzystania podatków jako istotnego instrumentu wspierającego rozwój zrównoważony, w tym także obszarów wiejskich.

Pewną alternatywą dla obecnie stosowanych rozwiązań podatkowych mogłaby być ekologiczna reforma podatkowa. Niestety, nadal budzi ona zbyt wiele kontrowersji. Wprawdzie ekonomiści środowiska są przekonani o jej skuteczności i przewidują w najbliższym czasie powszechne wprowadzenie „zielonych” podatków „jako bardziej zgodnych z logiką rynkową” [Jeżowski 1999], trudno jednak nie zauważyć, że przychody z tego tytułu, które mają przyczynić się do obniżenia innych podatków, w przyszłości mogą być niewystarczające do realizowania podstawowych funkcji państwa. A wówczas nie zostaną osiągnięte nie tylko cele ekologiczne oraz cele zrównoważonego rozwoju, ale także pozostałe cele społeczno-ekonomiczne. Dlatego też koncepcja ekologicznej reformy podatkowej powinna być przed wprowadzeniem dopracowana.

Podsumowując, można stwierdzić, że zgodnie z koncepcją zrównoważonego rozwoju zmiana lub reforma obowiązującego systemu podatkowego powinny uwzględniać nie tylko aspekt środowiskowy, ale także gospodarczy i społeczny. Z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju istotny jest bowiem kompleksowy wynik zastosowanych rozwiązań podatkowych. Oznacza to, że poszczególne regulacje należy rozpatrywać pod kątem ich wpływu zarówno na środowisko, jak i na rozwój gospodarczy czy też redystrybucję dochodów.

Literatura

Excise Duty Tables, REF 1.024, European Commission, January 2007.

Górka K. (red.), *Analiza skuteczności działania instrumentów ekonomicznych ochrony środowiska w Polsce*, Kraków 1999, www.mos.gov.pl/mos/public/Raporty_opracowania/instr_ekonom/index.html.

Jeżowski P., *Ekonomiczne aspekty rozwoju zrównoważonego*, referat na I Międzynarodową Konferencję Naukową „Rozwój zrównoważony na szczeblu krajowym, regionalnym i lokalnym – doświadczenia polskie i możliwości ich zastosowania na Ukrainie”, Lublin 2006.

Jeżowski P., *Związki ekonomii z ochroną środowiska*, materiały konferencyjne: „Ekonomia a ochrona środowiska” 1999, www.pesk.org.pl/ekokonf_3.html.

Jeżowski P. (red.), *Ochrona środowiska i ekorozwój*, SGH, Warszawa 2000.

Małecki P.P., *Podatki i opłaty ekologiczne*, AE, Kraków 2006.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, DzU nr 87, poz. 852 ze zm.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, DzU nr 29, poz. 257 ze zm.

THE TAX SYSTEM AS AN INSTRUMENT SUPPORTING BALANCED DEVELOPMENT

Summary

Balanced development, also including rural areas, means the necessity of skillfully combining the laws of ecology and economics, and thus using a set of proper legal and economic regulations, one of those can be a specially created pro-ecological tax system. Taxes play an important part in shaping the price stimulus for both the producers and consumers, and thus can affect the popularization of more environment-friendly technologies, materials or products. The article is an attempt to assess the effectiveness of using tax tools, including the so-called green taxes, in ecological policy.