

Grażyna Borys

DYSKUSJA NA TEMAT POJĘCIA I ISTOTY PODATKÓW EKOLOGICZNYCH

1. Wstęp

Koncepcja powszechniejszego wykorzystywania podatków w polityce ekologicznej państw należących do OECD zaczęła zdobywać popularność w latach osiemdziesiątych XX w., co zaowocowało, po pierwsze, wprowadzaniem do praktyki tych państw podatków ekologicznych, a po drugie, wieloma opracowaniami naukowymi dotyczącymi tychże podatków. Od końca lat osiemdziesiątych do połowy lat dziewięćdziesiątych w UE 15 i pozostałych krajach OECD dynamicznie wzrosły przychody z podatków prośrodowiskowych. W 1993 r. w państwach UE 15 osiągnęły one najwyższy poziom równy w przybliżeniu 7% całkowitych dochodów podatkowych. Następnie ustabilizowały się powyżej 6%, a więc nadal stanowią stosunkowo dużą część całkowitych dochodów z podatków [12, s. 64]. W Polsce pierwsza monografia poświęcona podatkom ekologicznym autorstwa J. Głuchowskiego ukazała się dopiero w 2002 r. We wprowadzeniu do tego opracowania autor napisał:

Inspiracją do napisania niniejszej pracy były wieloletnie badania prowadzone w International Bureau of Fiscal Documentation w Amsterdamie. Gromadząc materiały z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, natknąłem się na liczne publikacje z dziedziny finansowych aspektów ochrony środowiska oraz podatków ekologicznych. Zdałem sobie wówczas sprawę ze skromnej polskiej literatury przedmiotu na ten temat oraz niedostatków rozwiązań prawnofinansowych, zwłaszcza w kwestiach podatkowych. Powyższe zadecydowało o napisaniu niniejszej monografii [5, s. 11].

Fascynacji środowisk naukowych podatkami ekologicznymi nie towarzyszy niestety pogłębiona refleksja teoretyczna nad pojęciem i istotą tej kategorii ekonomiczno-financej. W pracach odnoszących się do fiskalnych instrumentów ochrony środowiska występują duże różnice terminologiczne oraz nie mniejsze w opisach i definicjach podatków lub/i opłat wykorzystywanych do realizacji konkretnych celów ekologicznych. Z jednej strony, w literaturze przedmiotu równolegle funkcjonują obok siebie takie terminy, jak: opłaty środowiskowe (*environmental levies*), podatki od emisji (*pollution taxes*), opłaty administracyjne (*fees*), opłaty regulacyjne (*regulatory charges*), zielone podatki (*green taxes*), podatki

środowiskowe (*environmental taxes*), podatki ekologiczne (*ecological taxes*) itp. Z drugiej strony, nie ma zgody na zaliczanie poszczególnych rodzajów instrumentów fiskalnych do grupy podatków ekologicznych. Prowadzi to do wielu często poważnych nieporozumień oraz utrudnia dyskusję nad racjonalnością i celowością posiłkowania się nowymi rozwiązaniami podatkowymi. Wypadałoby zatem zgłębić kontrowersje w definiowaniu podatków ekologicznych.

2. Kontrowersje w definiowaniu podatków ekologicznych

Źródło, charakter i zakres kontrowersji w definiowaniu podatków ekologicznych ilustrują następujące cytaty z literatury przedmiotu:

System podatkowy zorientowany ekologicznie ma za zadanie wywołać na rynku reakcje dostosowawcze po stronie producentów, konsumentów i państwa, zwane efektami lokacyjnymi, zgodnie z potrzebami ochrony środowiska. Z tego wynika, i to należy na wstępie wyraźnie podkreślić, że głównym celem każdego podatku ekologicznego nie jest pokrywanie fiskalnych potrzeb państwa, lecz realizacja zamierzeń ekologicznych. Efekt fiskalny pojawia się jako „uboczny produkt” realizacji celów ekologicznych [6, s. 25]. (...)

Podatki ekologiczne, nazywane inaczej opłatami produktowymi lub ekopodatkami, są w swoim charakterze zbliżone do opłat ekologicznych, ale mają odmienną konstrukcję. Polegają one na doliczeniu narzutu ekologicznego do cen produktów uciążliwych dla środowiska. Podatki ekologiczne są znacznie praktyczniejszym rozwiązaniem niż opłaty ekologiczne. Pozwalają one na obciążenie w sposób powszechny tych produktów, które są użytkowane w sposób masowy i rozproszony. Przy opłatach ekologicznych możliwości te ograniczają się do skoncentrowanej produkcji realizowanej w przedsiębiorstwach większych rozmiarów. Opłaty ekologiczne – jak wiadomo – zakładają istnienie bezpośredniego lub pośredniego pomiaru emisji lub zużycia elementów środowiska, co wymaga dodatkowych kosztów zarządzania systemem opłat. Przy źródłach małych i rozproszonych takie pomiary emisji są praktycznie niemożliwe. A zatem, opłaty ekologiczne mają ograniczony zasięg zastosowań w sensie powszechności. Przy ekopodatkach zmienia się charakter dyskryminacji. Występuje tu dyskryminacja produktów uciążliwych dla środowiska. Konsument może uniknąć zapłacenia podatku tylko wtedy, gdy wybierze produkt czysty ekologicznie, a więc produkt nieobciążający środowiska. Przy opłatach ekologicznych dyskryminacja obejmuje dużych producentów i skoncentrowaną produkcję, ponieważ drobni producenci unikają obciążeń tego rodzaju [7, s. 63-64]. (...)

Opłaty i podatki ekologiczne obejmują zróżnicowane formy obciążeń finansowych ponoszonych przez podmioty gospodarcze, a zwłaszcza przedsiębiorstwa, za korzystanie z zasobów i walorów (materialnych i niematerialnych) środowiska przyrodniczego. Opłaty ekologiczne możemy też na gruncie ekonomicznej teorii środowiska określić jako nierynkowe (stanowiące przez państwo czy różne organy władzy publicznej) ceny zasobów i walorów środowiskowych. Podstawowa różnica między opłatami i podatkami ekologicznymi dotyczy sposobu wykorzystania dochodów osiąganych z tytułu ich ściągania. Teoretycznie, dochody z tytułu opłat powinny być przeznaczone na finansowanie szeroko rozumianych przedsięwzięć związanych z ochroną środowiska; (...) Z kolei podatki ekologiczne – nakładane dla realizacji określonych celów formułowanych w polityce ekologicznej – są ogólnym dochodem budżetowym (państwa, gminy itp.) i jako takie nie muszą, choć oczywiście mogą, być wykorzystywane do finansowania inwestycji i innych przedsięwzięć proekologicznych [3, s. 299-300]. (...)

(...) podatki ekologiczne czy środowiskowe można zatem zdefiniować jako te typy obowiązkowych wpłat lub form płatności, które posiadają co najmniej jedną z poniższych cech:

- podatki mają za zadanie stymulację zmian zachowania podatników usiłujących uniknąć podatku w celu uwzględnienia (części) negatywnych zewnętrznych skutków środowiskowych w rachunku decyzyjnym jednostki generującej te skutki,
- podatki mają za zadanie generowanie przychodów, które mogą być wykorzystywane na ochronę środowiska w stopniu koniecznym do osiągnięcia konkretnego celu ekologicznego lub środowiskowego,
- istnieje powiązanie pomiędzy podstawą opodatkowania a charakterem i wielkością (nie)-pożądanych dla środowiska aspektów, czynników i/lub działań.

Chociaż podatki posiadające co najmniej jedną z powyższych cech są istotne z ekologicznego punktu widzenia, nie można ich uważać za ekopodatki w ścisłym tego słowa znaczeniu. Przykładowo, podatek dochodowy zawierający standaryzowane odliczenia kosztów podróży nie może być uważany za ekopodatek, chociaż może mieć on bezpośredni lub pośredni (nie)pożądany wpływ na stan środowiska. Oznacza to, że w tym opracowaniu rozróżnia się ekopodatki od podatków istotnych dla środowiska. Chociaż oba typy podatków są znaczące z punktu widzenia ekologii, ten drugi typ podatków nakładany jest z powodów innych niż ekologiczne, natomiast ekopodatki mają wyraźnie ekologiczną podstawę opodatkowania [10, s. 49].

Podatki ekologiczne zdecydowanie różnią się od podatków klasycznych, które ściągają określony dochód przy minimalnym obciążeniu za nadwyżkę. Klasyczne podatki ściągane są tak, aby w jak najmniejszym stopniu interferowały ze środkami pieniężnymi przynależnymi do rynku. Z drugiej strony podatki ekologiczne mają za zadanie osiągnąć jak najlepszy efekt ekologiczny również przy minimalnych obciążeniach. Dochód z podatku ekologicznego jest przypadkowy i równy zeru wtedy, gdy podatek jest ekologicznie optymalny [1, s. 1]. (...)

Stosowane określenia – „zielone podatki”, podatki prośrodowiskowe, alternatywnie: podatki ekologiczne – mają podkreślać, że nałożone zostały na te formy działalności gospodarczej, co do których istnieje pewność lub zgoda, dotycząca ich niekorzystnego wpływu na środowisko [12, s. 62].

Uważna analiza powyższych cytatów wskazuje na co najmniej cztery rodzaje kontrowersji w definiowaniu pojęcia i istoty podatków ekologicznych. Są to kontrowersje dotyczące tego, czy:

- ekologiczna funkcja podatków ekologicznych jest ich funkcją podstawową czy poboczną,
- podatki ekologiczne powinny generować dochody wykorzystywane na cele ochrony środowiska,
- ukierunkowanie klasycznych podatków na cele prośrodowiskowe jest wystarczające, by stały się one podatkami ekologicznymi,
- fakt nawiązywania podstawy opodatkowania do komponentów środowiska (usług środowiskowych) jest wystarczający, by dany podatek mógłby być nazwany podatkiem ekologicznym.

3. Czy próśrodowiskowa funkcja podatków ekologicznych jest ich funkcją podstawową – kontrowersja pierwsza

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy próśrodowiskowa funkcja podatków ekologicznych jest ich funkcją podstawową czy poboczną, warto odnieść się do podatku jako kategorii ekonomiczno-finansowej. Otóż w doktrynie wypracowano ogólną definicję podatku jako świadczenia pieniężnego na rzecz podmiotu prawa publicznego, czyli państwa lub samorządu, jednostronnie przez ten podmiot ustalonego, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i przymusowym [14, s. 119]. Wyszczególnione cechy należą do tzw. stałych cech podatku, które nie podlegają ewolucji w toku rozwoju historycznego tej najstarszej kategorii ekonomiczno-finansowej. Optóćz cech stałych podatek ma cechy zmienne, zależne od obszaru geograficznego czy epoki historycznej. Należą do nich elementy struktury podatku: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, stawki i skale podatkowe.

Istotnym elementem zaprezentowanej definicji jest cecha zasadniczości podatku. Cecha ta dzieli dochody publiczne na zasadnicze i uboczne. Cecha zasadniczości oznacza, że podstawowym celem podatku jest cel fiskalny. Sprawadza się on do dostarczenia państwu lub samorządowi środków finansowych umożliwiających prowadzenie działalności i realizację zadań. Za pośrednictwem dochodów publicznych ubocznych władza publiczna zamierza osiągnąć cel inny niż fiskalny. Przykładem tych dochodów są cła prohibicyjne, kary, grzywny, opłaty regulacyjne. Ich skuteczność jest największa, gdy nie przynoszą żadnych dochodów. Przykładowo, dobrze działające cła prohibicyjne mogą całkowicie wyeliminować obroty danym towarem w wymianie międzynarodowej, a tym samym spowodować całkowity zanik dochodów budżetowych z tego tytułu.

Na gruncie teorii liberalnej zasadniczość podatku utożsamiano z tym, że podatek powinien wręcz pełnić tylko funkcję fiskalną. M. Laure pisał: „Trudno jest oddziaływać sterująco za pomocą podatków, ponieważ podatki są pomyślane jako instrumenty pobierania dochodów, a nie kierowania. System podatkowy to chirurgia, tylko tyle że nie ciała, lecz portfela. Lancetem się nie kieruje, lancetem się tnje” Podobnie R. Stourm głosił: „podatek nie powinien być ani stymulatorem, ani molizatorem, ani protektorem, lecz wyłącznie zaopatrzeniem Skarbu” [4, s. 352].

Oczywiście dzisiaj trudno utrzymać doktrynę absolutnej neutralności podatku (tj. uznawanie tylko jego funkcji fiskalnej), gdy znaczna część dochodu narodowego przejmowana jest w drodze przymusu podatkowego. Fakt ten musi powodować określone skutki ekonomiczne, społeczne i – w określonych warunkach – ekologiczne. Ale jedno jest pewne z ekonomicznego punktu widzenia – podstawową funkcją każdego podatku, w tym podatku ekologicznego – niezależnie od tego, na podstawie jakiego kryterium zostanie on wyodrębniony – jest funkcja fiskalna. Pozostałe funkcje mają charakter dodatkowy, niekiedy wręcz uboczny.

Dlatego nie można się zgodzić z T. Żyliczem, który pisze: „W przeciwieństwie (...) do zwykłych, tradycyjnych podatków, podatek ekologiczny pełni podwójną rolę: ma nie tylko gromadzić fundusze, lecz także zachęcać lub zniechęcać do konkretnych rzeczy. Przy czym te dwie funkcje są ze sobą sprzeczne. Jeżeli wyeliminujemy emisję, to stracimy przychody. A chcielibyśmy mieć jednocześnie i przychody, i czyste powietrze” [15, s. 157]. Podatek ekologiczny nie jest ani nowoczesnym, ani tradycyjnym podatkiem – jest po prostu podatkiem.

4. Czy wyróżnikiem podatków ekologicznych powinien być fakt generowania przez nie dochodów na ochronę środowiska – kontrowersja druga

Jeden z cytowanych wcześniej autorów, A. Paulus, uważa, że jednym z wyróżników podatków ekologicznych jest generowanie przez nie dochodów na ochronę środowiska. Również J. Famielec i M. Kożuch wskazują podatki ekologiczne jako instrumenty finansowania ochrony środowiska [2, s. 13].

Przypisywanie takiej cechy podatkom ekologicznym oznacza – na gruncie nauki finansów – odstępstwo od zasady jedności materialnej budżetu (zasady braku przeznaczania dochodów). Zasada ta oznacza, że dochody tworzące fundusz budżetowy mają przeznaczenie ogólne, tzn. nie są z góry związane z określonymi celami (zadaniami) finansowanymi z budżetu. Jak podkreślają P.M. Gaudemet i J. Molinier, „Niektóre pobrania z samej natury mają określone przeznaczenie; są to parapodatki. Nie należą one do systemu podatkowego w ścisłym tego słowa znaczeniu...” [4, s. 404]. Autorzy ci dostrzegają jednocześnie, że zasada braku przeznaczania dochodów bywa niekiedy w praktyce łagodzona, m.in. z tego powodu, że ustalenie tej przyczyny może ułatwić ich pobór, zapewnić ich polityczną akceptację. Przykładowo, we Francji „przez długi czas sądzono, że podatki pobierane od produktów naftowych łatwiej można podnieść, jeżeli podatnicy dowiedzą się, że wpływy z tego podatku zostaną przeznaczone na specjalny fundusz inwestycji drogowych. Specjalny rachunek takiego funduszu został otwarty w 1946 r., został zamknięty w 1981 r.” Skoro jednak podatek jest pobraniem przymusowym, zbyteczne jest uruchamianie mechanizmów psychologicznych stosujących technikę określania przeznaczenia dochodów z podatku, aby ułatwić jego pobór. Podanie takiego przeznaczenia jest bardziej uzasadnione w przypadku pożyczki publicznej, gdy fundusze są dostarczane przez subskrybentów dobrowolnie.

W polskiej literaturze przedmiotu można się spotkać z tak radykalną tezą, że „państwo – zobowiązane do realizacji celów ekologicznych – nie powinno tworzyć bezpośrednich źródeł finansowania inwestycji ochronnych, ale jego obowiązkiem jest tworzenie warunków do zwiększania skłonności do inwestowania poprzez wzrost opłacalności nakładów inwestycyjnych” [2, s. 11]. Tezę tę można odnieść

zresztą nie tylko do podatków ekologicznych, lecz także do opłat ekologicznych. Jak podkreśla J. Śleszyński, dążenie do obligatoryjnego przeznaczania opłat, podatków na wydatki związane na cele ochronne (tzw. obrączkowanie – angielski termin: *earmarking*) jest raczej charakterystyczne dla krajów znajdujących się w okresie transformacji gospodarczej i nadrabiających wieloletnie zaległości w ochronie środowiska [12, s. 22].

5. Czy ukierunkowanie klasycznych podatków na cele prośrodowiskowe jest wystarczające, by stały się one podatkami ekologicznymi – kontrowersja trzecia

Istnieje wiele klasyfikacji podatków. Jedną z najistotniejszych jest klasyfikacja przedmiotowa. Jak wiadomo, przedmiotem podatku są zjawiska (zdarzenia, rzeczy), z którymi ustawodawca związał powstanie obowiązku podatkowego. Przedmiotem opodatkowania mogą być: dochód, majątek, wydatek. Zjawiska mogą mieć charakter jednorazowy (np. sprzedaż nieruchomości), powtarzalny (np. pozyskiwanie dochodów przez spółkę) bądź ciągły (np. posiadanie psa). Kryterium przedmiotowe różnicuje podatki na:

- dochodowe,
- przychodowe,
- majątkowe,
- konsumpcyjne.

Mogą pojawić się też podatki przychodowo-majątkowe (np. taki charakter ma podatek rolny występujący w polskim systemie podatkowym) i przychodowo-dochodowe.

Biorąc pod uwagę to kryterium, łatwo dojść do wniosku, że podatki kojarzone z ekologią (środowiskiem) mogą być zaliczane:

- do podatków, których podstawą opodatkowania są składniki majątku będące jednocześnie komponentami środowiska (np. grunty rolne, lasy) bądź wydatki na dobra, których z powodów ekologicznych „nie chcemy”,
- do wszystkich bez wyjątku podatków, które oprócz celów fiskalnych – w większym lub mniejszym stopniu – mają cele z zakresu polityki ekologicznej państwa, z wykorzystaniem technik podatkowych: ulg, zwolnień, wyższek, różnicowania stawek podatkowych itp. Wykorzystanie tych technik może polegać zarówno na stwarzaniu motywacji do przestrzegania zasad ochrony środowiska (np. stosowanie ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych, ulgi inwestycyjnej z tytułu realizacji inwestycji ochronnej), jak i na usuwaniu barier braku możliwości wywiązywania się z tych zasad.

Wyżej postawione pytanie dotyczy tej drugiej grupy podatków. Na wstępie należy podkreślić, że ze względów doktrynalnych nie ma żadnych przeszkód w

posługiwaniu się elementami techniki podatkowej do celów ekologicznych. Jak już było sygnalizowane, techniki podatkowe należą do zmiennych cech ekonomiczno-finansowych podatku i jako takie mogą się zmieniać. Kierunek i zakres tych zmian zależą, po pierwsze, od bieżącej polityki fiskalnej i ekologicznej państwa, a po drugie, od konieczności przestrzegania w tej polityce zasad podatkowych. Bieżąca polityka fiskalna jest z reguły silnie zdeterminowana stanem finansów publicznych, natomiast polityka ekologiczna – presją na skuteczność zastosowanych instrumentów. Zasady podatkowe, jako zestaw zaleceń formułowanych przez teorię ekonomii i finansów pod adresem państwa (rządu, parlamentu, partii politycznych), są rezultatem wielowiekowych doświadczeń podatkowych. Pierwsze zasady podatkowe zostały sformułowane w XVIII w. przez A. Smitha. Zostały one następnie rozbudowane i sklasyfikowane przez późniejszych ekonomistów, wśród których szczególną rolę odegrał w XIX w. A. Wagner. Zaliczył on do zasad podatkowych zasady fiskalne (stałości, wydajności, elastyczności podatku), ekonomiczne (nienaruszalności majątku podatnika, tworzenia motywacji, jednokrotności opodatkowania), sprawiedliwości społecznej (powszechności, równości), techniczne (taniaści, dogodności, pewności, ścisłości i przejrzystości przepisów podatkowych).

Na pytanie, czy wykorzystanie techniki podatkowej do celów polityki ekologicznej w obrębie konkretnego podatku uprawnia do nadawaniu mu terminu „podatek ekologiczny”, należy odpowiedzieć przecząco. Równie dobrze można byłoby stosować termin „podatek prospołeczny” czy „progospodarczy”, gdyż w obrębie każdego podatku zwykle funkcjonuje wiele elementów jego konstrukcji (np. kilka ulg czy zwyzek podatkowych), które równolegle realizują funkcje społeczne (np. motywują do podjęcia edukacji) czy ekonomiczne (np. wspierają rozwój małych i średnich przedsiębiorstw). Prowadziłoby to do niepotrzebnego szumu informacyjnego. Lepiej przymiotnik „ekologiczny” odnosić do konkretnego elementu techniki podatkowej – np. ulgi o charakterze ekologicznym w podatku dochodowym od osób prawnych.

6. Czy fakt nawiązywania przedmiotu opodatkowania do komponentów środowiska (usług środowiskowych) jest wystarczający, by dany podatek mógł być nazwany podatkiem ekologicznym – kontrowersja czwarta

Nawiązywanie przedmiotu opodatkowania do komponentów środowiska (usług środowiskowych) jest zjawiskiem o długiej historii, którą łączy się na ogół z postulatem tzw. jedyne go podatku. Do najbardziej znanych koncepcji podatku jedyne go należy koncepcja fizjokratów (fizjokratów XVIII w.). Koncepcja ta opierała się na założeniu, że tylko ziemia jest źródłem nowych wartości i tylko praca w rolnictwie ma charakter produkcyjny. Twórca tej koncepcji, F. Quesnay,

wskazywał na rolnictwo jako jedyne źródło bogactwa społecznego. Podatek zaś traktował jako przejęcie części produktu czystego przez państwo, a więc przejęcie części dochodu społecznego wytworzonego w rolnictwie. Koncepcja podatku jedynego w ujęciu fizjokratów oznaczała zniesienie wszelkich podatków oraz wprowadzenie wyłącznie jedynego podatku od renty gruntowej [8, s. 120].

Na początku XX w. pojawiła się koncepcja oparcia systemu podatkowego na jedynym podatku dochodowym, a po II wojnie światowej propozycja oparcia systemu podatkowego na jedynym podatku od energii. Podatek od energii – w ramach przywoływanej koncepcji – miał obejmować wszystkie formy energii: elektryczność, gaz i produkty naftowe, niezbędne do rozwoju współczesnej gospodarki, których zużycie ma charakter powszechny i łatwo je kontrolować.

Wszystkie te koncepcje nie nawiązywały do aspektów ochrony środowiska. Ich największą zaletą miała być prostota i taniość systemu poboru oraz możliwość zharmonizowania systemów podatkowych w skali międzynarodowej. Ostatecznie koncepcje te zostały zarzucone ze względu na ich ujemne skutki redystrybucyjne. Ponadto zwyciężył pogląd, że różnorodne cele pozafiskalne podatku: społeczne, gospodarcze czy ekologiczne, nie mogą być osiągnięte za pomocą podatku jedynego. Osiąganie tych różnorodnych celów jest możliwe jedynie za pośrednictwem systemu wielopodatkowego. System taki nie określa, jakie podatki mają odgrywać główną rolę, a jakie uzupełniającą, a także nie rozstrzyga granicy różnorodności podatków. „Granica ta jest wyznaczona przez (...) postulat nienadmiernego rozdrabniania przedmiotów opodatkowania oraz zasadę taniości poboru podatków” [13, s. 66].

Idea podatku od energii powróciła w latach dziewięćdziesiątych XX w. pod hasłem tzw. ekologicznej reformy podatkowej – ERP (*ecological reform tax* – ERT). Tym razem wyraźnie został zaakcentowany ekologiczny aspekt tej reformy. W wielkim skrócie rzecz ujmując, chodzi o wprowadzenie podatków ekologicznych od nośników i źródeł energii, połączone z fiskalnie neutralną redukcją opodatkowania pracy i kapitałów, co powinno doprowadzić do uzyskania „podwójnej dywidendy”: nastąpi poprawa stanu środowiska, a jednocześnie zostaną usunięte bariery rozwoju gospodarczego i wzrostu zatrudnienia [9, s. 938-948]. Celem tego opracowania nie jest dyskusja nad założeniami i konsekwencjami oraz skutecznością ERP, ale nie ulega wątpliwości, że w tym kontekście podatek od energii może być traktowany jako podatek ekologiczny. Posiłkując się przedmiotową klasyfikacją podatków, można powiedzieć, że jest to podatek od wydatków, inaczej nazywany podatkiem konsumpcyjnym bądź akcyzą.

Podatki konsumpcyjne dają większe niż np. dochodowe czy przychodowe możliwości adresowania przedmiotów opodatkowania do czynników środowiskowych i wszystkiego tego, czego „nie chcemy” z ekologicznego punktu widzenia. Przykładem może być akcyza od skór futrzanych zwierząt szlachetnych czy od soli w systemie podatku akcyzowego. Ważne jest, aby uzasadnienie ekologiczne znalazło się pośród uzasadnień wprowadzenia czy stosowania takiego podatku. Odnośnie do podanych przykładów uzasadnienie takie nie padło, a więc mimo

tę, że mamy do czynienia z podatkami, których przedmiotem opodatkowania jest wydatek na czynniki związane ze środowiskiem, nie można nazywać ich podatkami ekologicznymi. Jedyne uzasadnienie ich funkcjonowania jest w pierwszym przypadku poszukiwanie dobrych sposobów na odkrycie zdolności podatkowej podatników, a w drugim – wykorzystanie tradycyjnego tzw. monopolu skarbowego.

Wypada zaznaczyć, że podatek akcyzowy należy do podatków pośrednich, tzn. takich, w których następuje rozdzielenie podatnika ustawowego (określonego przez ustawę) od podatnika rzeczywistego (tj. osoby ponoszącej ciężar podatku). Ma to różnorakie konsekwencje, zarówno o charakterze pozytywnym, jak i negatywnym. Biorąc pod uwagę kontekst prowadzonych rozważań, można by wskazać, że podatki te wprowadzają niesprawiedliwość opodatkowania (stanowią większe obciążenie dla podatników najuboższych, wydrukujących całość swych dochodów na bieżącą konsumpcję i wydatki mieszkaniowe, w tym na energię) i z tego względu mogą być politycznie trudno akceptowalne. Ponadto wywołują znieczulenie podatkowe, gdyż wliczane w cenę dóbr i usług stają się niezauważalne dla konsumenta. Konsument, nabywając dobro, nie analizuje, jaką część płaconej przez niego ceny stanowi podatek, co może obniżać jego skuteczność [11, s. 100]. Innymi słowy, trudno jest korzystać z podatków akcyzowych z motywów pozafiskalnych, w tym z motywów ekologicznych. Nie oznacza to jednak, że takie korzystanie jest niemożliwe.

Do podatków, które również można by uznać za „ekologiczne” ze względu na motywy ich konstruowania i które poprzez przedmiot odnoszone są do komponentów środowiska, zalicza się podatki majątkowe: podatek rolny czy podatek leśny.

7. Podsumowanie

W podsumowaniu należy stwierdzić, że:

1. Nie można wprowadzać rozróżnień typu: podatek klasyczny – podatek ekologiczny. Każdy podatek ekologiczny jest po prostu podatkiem. Niektóre podatki, oprócz zasadniczej funkcji fiskalnej, mogą pełnić funkcję ekologiczną (tj. motywującą do działań na rzecz ochrony środowiska).

2. Podatki (w tym podatki ekologiczne) stanowią ogólne zasilenie budżetu państwa bądź budżetów samorządowych. To, że niektóre z nich zasilają fundusze celowe, jest raczej wyjątkiem od generalnej zasady braku przeznaczenia dochodów publicznych. Zatem ewentualne zasilanie konkretnym podatkiem funduszy celowych przeznaczonych na cele ochrony środowiska nie może stanowić wyróżnika podatków ekologicznych.

3. Zastosowanie elementów techniki podatkowej w celu motywowania do działań na rzecz ochrony środowiska nie upoważnia do twierdzenia, że podatek wyposażony w takie elementy jest podatkiem ekologicznym.

4. Podatki ekologiczne to podatki, których przedmiot opodatkowania nawiązuje do komponentów środowiska (usług środowiskowych) i których celem wprowadzania jest ochrona środowiska.

Literatura

- [1] Backhaus J.G., *The Law and Economics of Environmental Taxation: When Should the Ecotax Kick in?* New York, 2001.
- [2] Famielec J. (red.), *System finansowania ochrony środowiska w Polsce w warunkach integracji z Unią Europejską*, AE, Kraków 2005.
- [3] Fiedor B. (red.), *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- [4] Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- [5] Głuchowski J., *Podatki ekologiczne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- [6] Grądalski F., *Teoretyczne podstawy proekologicznego systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa” 2002 nr 10.
- [7] Jeżowski P. *Struktura i zakres instrumentów ekonomicznych wspierających rozwój zrównoważony*, [w:] *Teraźniejszość i przyszłość ekorozwoju w Polsce*, red. G. Dobrzański, Wydawnictwo Politechniki Białostockiej, Białystok 2002.
- [8] Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- [9] Parce D., *The role of karbon taxes in adjusting to global warming*, „The Economic Journal” 1991, vol. 101.
- [10] Paulus A., *The feasibility of ecological taxation*, Maklu Uitgevers, Antwerpen-Apeldoorn 1995.
- [11] Piontek W., *Zarys finansów publicznych*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Nauk Społecznych w Tychach, Tychy 2003.
- [12] Śleszyński J. (red.), *Ekologiczna reforma podatkowa. Wyzwanie dla polskiej polityki ochrony środowiska*, Wydawnictwo Ekonomia i Środowisko, Białystok 2004.
- [13] Wojciechowski E., *Systemy podatkowe*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych*, T. III, *Instytucje budżetowe*, PWN, Wrocław 1985.
- [14] Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- [15] Żylicz T., *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych*, PWE, Warszawa 2004.

DISCUSSION ON THE CONCEPT OF ECOLOGICAL TAXES

Summary

The objective of the article are controversies related to the concept of ecological taxes. They refer, among others, to the problem whether an ecological function of ecological taxes is their primary function, or whether they should generate revenues aimed at environmental protection, or whether directing traditional taxes towards pro-ecological goals is sufficient for them to become ecological taxes and whether the fact of taxed object relation to environmental components (environmental services) is enough to be referred to as ecological tax? Solving the above controversies facilitates coming up with a correct definition of ecological tax.

Prof. zw. dr hab. Grażyna Borys jest kierownikiem Katedry Finansów i Rachunkowości Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu – Wydział w Jeleniej Górze.