

Grażyna Borys

PODSTAWOWE ZASADY WDRAŻANIA PROŚRODOWISKOWYCH REFORM PODATKOWYCH W KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

1. Ogólne zasady wdrażania prośrodowiskowych reform podatkowych w krajach UE

Wśród ekonomistów środowiskowych często można spotkać się z opinią, że lata dziewięćdziesiąte były dekadą prośrodowiskowych rozwiązań podatkowych w Europie. W większości krajów Unii Europejskiej rozpoczęto tzw. ekologiczną reformę podatkową – ERP (*ecological tax reform* – ETR). Do krajów, które tę reformę przeprowadziły, należą: Szwecja (1991 r.), Dania (1994 r.), Holandia (1996 r.), Wielka Brytania (1996 r.), Finlandia (1997 r.), Francja, Niemcy i Włochy (1999 r.).

Należy podkreślić, że wszystkie występujące w krajach Unii Europejskiej podatki/opłaty środowiskowe¹ mają charakter narodowy, a nie transnarodowy, czyli wynikający z prawa wspólnotowego. Obejmują one różnego typu opłaty użytkowe i od emitowanych zanieczyszczeń, opłaty produktowe i depozyty (kauce) ekologiczne oraz różnego rodzaju zwolnienia i ulgi fiskalne dla firm i gospodarstw domowych. Nie ma też dążeń do ujednolicenia poszczególnych podatków/opłat, a tym bardziej całych ich systemów. Niemniej jednak logika ERP opiera się na pewnych wspólnych, fundamentalnych zasadach, które można sprecyzować następująco:

1. Cel reform – podejmowanych w poszczególnych krajach – powinien być jasno i wyraźnie sprecyzowany.
2. Kierunki reform powinny być oparte na założeniu trwałego rozwoju poszczególnych krajów.
3. Mechanizmy reform powinny być dostosowane do wszelkich unormowań prawnych krajowych i międzynarodowych [*Draft synthesis...* 2002].

¹ Jak dotąd, na gruncie literatury przedmiotu oraz w praktyce legislacyjnej nie dopracowano się ani w Polsce, ani w innych krajach wspólnotowych precyzyjnej, powszechnie akceptowalnej definicji podatku środowiskowego czy opłaty środowiskowej. Bardzo często ustawodawcy nadają nazwę „opłata” obciążeniom fiskalnym noszącym wszelkie znamiona podatku.

2. Zasada jasno i wyraźnie zdefiniowanego celu reformy

Kreatorzy ERP w poszczególnych krajach Unii Europejskiej powinni jasno i wyraźnie wskazywać jej cel. W gronie skupiającym specjalistów z dziedziny prawa podatkowego i finansów publicznych oraz prawa ochrony środowiska i ekonomii środowiskowej² dominuje pogląd, że na obecnym etapie rozwoju gospodarczego oraz identyfikacji największych zagrożeń środowiskowych głównym celem ERP powinna być ochrona środowiska poprzez ograniczanie wytwarzanie szkodliwych produktów i eliminowanie szkodliwych procesów produkcyjnych. Zatem podatki środowiskowe wdrażane w wyniku reformy powinny stymulować wprowadzanie ich bardziej przyjaznych dla środowiska substytutów. Tam, gdzie możliwości substytucji są ograniczone, polepszenie stanu środowiska będzie się wiązało z ograniczeniem produkcji, a w konsekwencji z zamykaniem „trucicieli”. Podatki nałożone na szkodliwe produkty i procesy nazwano „opłatami produktowymi”. Obejmują one wiele produktów i związanych z nimi procesów, w tym m.in. opakowania różnego typu, ropę naftową i produkty ropopochodne, smary, paliwa samochodowe, nawozy sztuczne i pestycydy, baterie i akumulatory rtęciowo-kadmowe, opony, substancje niszczące warstwę ozonową, energię elektryczną.

W znacznie mniejszym stopniu jest akcentowana ochrona środowiska poprzez ograniczanie szkodliwych substancji. Podstawowym instrumentem działań w tym kierunku są tzw. opłaty emisyjne. Cel ten dominował w polityce ekologicznej wielu krajów w latach sześćdziesiątych siedemdziesiątych i osiemdziesiątych ubiegłego stulecia, a wprowadzenie opłat nie przyniosło oczekiwanego przełomu w ochronie środowiska. Należy dodać, że system opłat emisyjnych generuje relatywnie wysokie koszty obsługi, na które składają się m.in. koszty identyfikacji emitentów, koszty monitoringu emisji, koszty nadzoru i kontroli prawidłowego naliczania i odprowadzania opłat. Również coraz szerzej jest głoszony pogląd, że w działaniach na rzecz ochrony zasobów naturalnych należałoby większą uwagę poświęcić racjonalizacji wykorzystania tych zasobów, a nie opłatom eksploatacyjnym (użytkowym) nakierowanym na przejmowanie przez państwo renty w procesie koncesjonowania ich wydobycia.

3. Zasada trwałego rozwoju kraju podstawą reformy

Drugim założeniem ERP wdrażanej w większości krajów Unii Europejskiej jest to, że powinna się ona opierać na zasadzie trwałego rozwoju tych krajów. W światowej literaturze ekonomicznej i w licznych publikacjach takich organizacji

² Grono to ma charakter nieformalny. Skupia ekspertów ze wszystkich krajów OECD, wypracowując opinie, propozycje i ekspertyzy dla ministrów właściwych do spraw ochrony środowiska. Odbywają oni regularne, coroczne spotkania. W 2002 r. miało ono miejsce w Berlinie, a w 2003 r. w Paryżu.

międzynarodowych, jak ONZ, OECD i Bank Światowy, można znaleźć ponad 100 definicji trwałego rozwoju³. Większość tych definicji nawiązuje do Raportu Światowej Komisji ds. Środowiska i Rozwoju *Nasza wspólna przyszłość* (*Our Common Future*) przygotowanego w 1987 r. na konferencję ONZ na temat współzależności środowiska przyrodniczego i rozwoju gospodarczego. Za najważniejsze elementy trwałego rozwoju w raporcie tym uznano: zmianę jakości wzrostu gospodarczego, utrzymanie odpowiedniego poziomu populacji ludzkiej, ochronę bogactw naturalnych, reorientację procesów technologicznych i sposobów zarządzania, integralne połączenie ekonomii z ekologią w procesie podejmowania decyzji gospodarczych, zapewnienie zatrudnienia, wyżywienia, zaopatrzenia w wodę i urządzenia sanitarne [*Our Common...* 1987]. Już od tego samego roku zasada trwałego rozwoju stała się kierunkową, strategiczną zasadą Unii Europejskiej i państw ją tworzących. W Jednolitym akcie europejskim przyjęto zobowiązanie do integrowania zasad i celów unikalnej polityki ekologicznej z celami i zasadami polityki poszczególnych sektorów, a także nadano priorytet regulacjom prawa ekologicznego w stosunku do wymagań polityki handlowej. Z kolei, Traktat z Maastricht zawiera następujące zapisy:

1) wszystkie działania Wspólnoty, które prowadzą do poprawy stanu środowiska, są uznawane za równoważne z dążeniem do zagwarantowania rozwoju gospodarczego Unii Europejskiej,

2) trwały rozwój jest długookresowym celem Wspólnoty.

Stwierdzenia te zostały powtórzone w Traktacie amsterdamskim, który ponadto wprowadził zasadę integracji wspólnotowej i narodowych polityk ekologicznych z politykami sektorowymi. 21 maja 2001 roku na szczycie Unii w Goeteborgu Rada Europejska przyjęła stanowisko w kwestii strategii uwzględniania problemów ekologicznych w polityce Unii Europejskiej. W tym dokumencie za najważniejsze działania Wspólnoty uznaje się m.in.:

- nadanie trwałemu rozwojowi charakteru centralnego we wszystkich sektorach polityki poprzez pełną integrację ze wspólnotową polityką ekologiczną,
- popieranie takich reform rynkowych i fiskalnych, które prowadzą do wzrostu zużycia dóbr i usług ekologicznie bardziej przyjaznych,
- wspieranie prac badawczo-rozwojowych i postępu technicznego, przyczyniających się do zmniejszenia zużycia zasobów naturalnych i redukcji zanieczyszczenia środowiska,
- zwiększenie udziału obywateli i przedsiębiorców w procesie formułowania celów i instrumentów polityki ekologicznej.

³ Również w polskiej literaturze naukowej od kilku lat toczy się ożywiona dyskusja wokół pojęcia trwałego rozwoju oraz zakresu znaczeniowego i relacji takich pojęć, jak: rozwój trwały, rozwój zrównoważony, rozwój samopodtrzymujący się i ekorozwój (zob. [Borys 1999; Piontek 2001]). Zreferowanie kierunków, rezultatów tej dyskusji przekracza jednak zakres niniejszego opracowania.

Na kolejnym szczycie Wspólnoty w grudniu tego samego roku, również w Goeteborgu, jeszcze wyraźniej podkreślono konieczność ścisłego połączenia ekologicznego i ekonomicznego trwałego rozwoju.

Założenie oparcia ERP na zasadzie trwałego rozwoju krajów, które ją podjęły, wyraża się w konieczności zwracania uwagi na jej kontekst społeczny i ekonomiczny. Oznacza to skupienie uwagi decydentów, analityków, przedsiębiorców i opinii publicznej przede wszystkim na problemie efektów dystrybucyjnych podatków środowiskowych oraz ściśle z nim związanym problemie szerokiej akceptacji politycznej i społecznej tych podatków.

Z natury rzeczy podatki wprowadzają korekty dochodów przedsiębiorców bądź gospodarstw domowych, bądź w różnym stopniu jednych i drugich. Miejsce, zakres tych korekt zależy przede wszystkim od tego, czy chodzi o podatki bezpośrednie czy pośrednie. Podatki bezpośrednie obciążają bezpośrednio dochód podatnika, w podatkach pośrednich następuje rozdzielenie, w mniejszym lub większym zakresie, podatnika rzeczywistego od podatnika ustawowego poprzez przerzucenie tych podatków na ostatecznego konsumenta danego dobra lub usługi. Szeroko stosowane w ramach ERP opłaty produktowe są quasi-podatkami o charakterze przerzucalnym, gdyż opierają się na pewnych doliczeniach do cen określonych produktów. Zakres ich przerzucalności zależy w dużym stopniu od elastyczności popytu na produkty objęte opłatą produktową. Przy dużej elastyczności popytu przedsiębiorca może w całości przerzucić ciężar opodatkowania na ostatecznego konsumenta tego produktu. Jest nim z reguły gospodarstwo domowe. Przy zmniejszającej się elastyczności popytu na dany produkt te możliwości się kurczą, zatem efektem towarzyszącym wprowadzeniu opłat produktowych jest spadek dochodu rozporządzalnego w gospodarstwach domowych (efekt bezpośredni) lub/i wzrost obciążeń fiskalnych przedsiębiorców oraz spadek ich konkurencyjności na rynkach krajowych i międzynarodowych (efekty pośrednie). Są to efekty niepożądane, zarówno z ekonomicznego, jak i społecznego punktu widzenia, i z reguły skutkują brakiem politycznego i społecznego przyzwolenia na ERP. Przykładowo, Rząd Wielkiej Brytanii jest zdecydowanie przeciwny wszelkim podatkom nakładanym na energię zużywaną przez gospodarstwa domowe, z uwagi na ostro występujący w tym kraju problem „ubóstwa paliwowego” (*fuel poverty*). Przeprowadzone szacunki wskazują, że 4-5 mln brytyjskich gospodarstw domowych wydaje ponad 10% swojego dochodu rozporządzalnego na energię i paliwo [*Distributive Impacts...* 2002].

Jednym ze sposobów wprowadzania ERP były pakiety neutralne dochodowo (*revenue – neutral*), zgodnie z którymi dodatkowe obciążenia podatkami środowiskowymi są rekompensowane jasno sprecyzowanymi redukcjami innych podatków bądź wsparciem dochodów. Na przykład ERP w Danii towarzyszyła redukcja podatków od dochodów osobistych, od dochodów kapitałowych i od pracy, we Francji – podatków od pracy, w Finlandii – podatków od pracy i od dochodów, w Holandii – podatków od pracy, od dochodów osobistych i od spółek, w Niemczech

– podatków od pracy, w Szwecji – od dochodów osobistych, w Wielkiej Brytanii i Włoszech – od pracy [*Les taxes liées...* 2001, s. 33]. Sięgnięcie po system wsparcia dochodu (wypłaty określonych świadczeń socjalnych) bądź systemy podatkowe będzie oczywiście zależało od zakresu ubezpieczeń społecznych w konkretnym kraju oraz od jego systemów podatkowych, np. kraje, w których najubożsi podatnicy nie są związani obowiązkiem zeznań podatkowych, nie będą – w ramach pakietów neutralnych dochodowo – wykorzystywać systemów podatkowych. Kraje, które zdecydowały się na wykorzystanie systemów podatkowych, wyraźnie preferują w odniesieniu do gospodarstw domowych podatek od dochodów osobistych, gdyż oferuje on najbardziej skuteczne i elastyczne sposoby zapewniania ulg podatnikom. Ulgi te mogą być stosowane za pomocą takich mechanizmów technik podatkowych, jak:

- wzrost kwoty wolnej od opodatkowania,
- wprowadzenie „kredytu podatkowego” do wysokości podatku z nim związanego,
- wprowadzenie zasady „niemarnowania kredytu podatkowego”.

Należy zauważyć, że pierwszy z wymienionych mechanizmów nie jest najlepszy, gdyż wchodzi w interakcję z zastosowaną skalą podatkową. W kontekście mechanizmem lepszym jest kredyt podatkowy do wysokości podatku z nim związanego. Jednak zasadniczą jego wadą jest to, że nie zapewnia on zamierzonej kwoty ulgi tam, gdzie osoba fizyczna nie posiada wystarczającego dochodu, a więc i nie płaci wystarczającego podatku.

W odniesieniu do przedsiębiorstw znacznie częściej kraje Unii Europejskiej sięgają po etapowanie wprowadzania docelowych podatków środowiskowych oraz systemy obciążeń fiskalnych związanych z pracą – systemy składek na ubezpieczenia społeczne. Przykładem etapowania docelowych podatków środowiskowych jest ERP w Niemczech. Reformę tę rozpoczęto w 1999 r. poprzez wprowadzenie podatku od energii elektrycznej oraz podwyższenie istniejących podatków paliwowych. Zgodnie z ustawą o kontynuowaniu ekologicznej reformy podatkowej, stawki podatków miały być corocznie zwiększane w latach 1999-2003. Dodatkowo 1 stycznia 2003 r., wraz z wejściem w życie ustawy o dalszym rozwijaniu ekologicznej reformy podatkowej, podwyższono stawki podatków od gazu ziemnego, gazu płynnego i ciężkiego oleju opałowego (rys.1).

Dość szeroko także jest stosowany w Niemczech system obniżania składek na ubezpieczenia społeczne.

Pośrednim, ale niezwykle istotnym efektem ERP może być spadek konkurencyjności na rynkach krajowych i międzynarodowych przedsiębiorstw z krajów, które reformę wdrożyły i rozwijają ją, i – co się z tym wiąże – możliwość zmniejszenia poziomu zatrudnienia czy groźba przeniesienia działalności gospodarczej do kraju, gdzie reforma nie jest rozwijana. Wprawdzie w wielu opracowaniach twierdzi się, że analiza przebiegu reform nie wskazuje na występowanie zjawiska konkurencyjności, ale to nie oznacza, że takiej groźby nie ma. Według opinii

		1.01.2001	1.01.2003
1.04.1999	1.01.2000		
• paliwa napędowe (3,07 ct/l) • lekki olej opałowy (2,05 ct/l) • gaz ziemny (0,164 ct/kWh) • energia elektryczna (1,02 ct/kWh)	• ciężki olej opałowy (0,256 ct/kg)	• paliwa o wysokiej zawartości siarki, tj. powyżej 50 ppm (1,54 ct/l)	• paliwa o wysokiej zawartości siarki – obniżenie granicy do 10 ppm (1,54 ct/l) • ciężki olej opałowy (0,71 ct/kg) • gaz ziemny (0,202 ct/kWh) • gaz płynny (2,226 ct/kg)
	• paliwa napędowe (3,07 ct/l) • energia elektryczna (wzrost o 0,256 ct/kWh)		

Rys. 1. Podwyżki stawek podatkowych (w eurocentach)
w ramach niemieckiej ekologicznej reformy podatkowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: The German Eco Tax, www.eco-tax.info

duńskiego ministerstwa gospodarki, „wieloletnie doświadczenia duńskie nie wskazują na obniżenie pozycji konkurencyjnej z powodu wprowadzenia zielonych podatków”. Również nie odnotowano, by firmy niemieckie „uciekały” do innych krajów. Wręcz przeciwnie, ocenia się, że w 2002 r. dzięki reformom podatkowym poziom zatrudnienia wzrósł w przybliżeniu o 60 tys. osób [Barde, Bruthen 2002, s.19]. Realność groźby spadku konkurencyjności jest wskazywana zwłaszcza w branżach szczególnie energochłonnych: przemyśle stalowym, chemicznym czy rafineryjnym. Zgłasza ją bardzo dobitnie Hiszpania. Podczas spotkania ekspertów z krajów OECD w Berlinie w 2002 r. przedstawiciel hiszpańskiego ministerstwa finansów stwierdził, że problemy konkurencyjności związane z wpływem podatku od zużycia energii na firmy krajowe są tak duże w jego kraju, że rząd wychodzi z założenia, że nie jest celowe wdrażanie jakichkolwiek podatków na tym polu [Distributive Impacts... 2002]. W odniesieniu do tych sektorów gospodarki zaleca się stosowanie polityki „kija i marchewki”, co oznacza podpisywanie między rządem a przedsiębiorstwami dobrowolnych porozumień, na mocy których przedsiębiorstwa zobowiązywałyby się do działań na rzecz zmniejszenia energochłonności i szkodliwych emisji poprzez odpowiednie inwestycje w nowoczesne technologie w zamian za znaczne ulgi podatkowe. Możliwość takich ulg, sięgających nawet 80% kwoty podatku dla sektorów szczególnie energochłonnych, została zaakceptowana przez Komisję Europejską jako dopuszczalna pomoc państwa na okres 10 lat. Dobrowolne porozumienia zostały zastosowane w Wielkiej Brytanii – na ich mocy firmy mogą uzyskiwać 80% zniżki w podatku przeciwdziałającym zmianom klimatu (*Climate Change Levy*), w Danii, gdzie firmy mogą płacić obniżone stawki podatku węglowego, i w Holandii.

4. Zasada dostosowania mechanizmów reformy do obowiązujących unormowań prawnych

Trzecim fundamentalnym założeniem ERP w krajach Unii Europejskiej jest to, że mechanizmy reform powinny być dostosowane do wszelkich unormowań prawnych – krajowych i międzynarodowych. Jak silnie przestrzegana jest ta zasada, wskazują doświadczenia francuskie. Rząd francuski podjął w latach 1999-2000 próbę wprowadzenia opodatkowania zużycia energii przez przemysł w celu realizacji zobowiązań z Kyoto. W pierwotnym projekcie energia pochodząca ze źródeł kopalnych miała zostać opodatkowana zgodnie z jej zawartością węgla, przy stawce 40 euro za 1 tonę ekwiwalentu węglowego. Zwolnienia miały dotyczyć takich sektorów; jak: rolnictwo, leśnictwo, transport, oraz nowo powstałych firm w pierwszym roku ich funkcjonowania. W dyskusji nad rządowym projektem doszło do „zmasowanego lobbingu” przedstawicieli sektorów szczególnie energochłonnych (stalowego, nawozów sztucznych, cementowego itp.). W efekcie w poprawionym projekcie uzyskiwały one redukcję podstawy opodatkowania o 95%. Projekt został przegłosowany w parlamencie w listopadzie 2001 r., ale już na początku 2002 r. ustawa została odrzucona przez Sejm Konstytucyjny, z uwagi na wmontowany w podatek od zużycia energii mechanizm subsydiów niezgodny z regulacjami pomocy publicznej.

Literatura

- Barde J.P., Brathen N.A., *Environmentally Related Levies*, OECD, 2002.
- Borys T. (red.), *Wskaźniki ekorozwoju*, Wydawnictwo Ekonomia i Środowisko, Białystok 1999.
- Distributive Impacts of Environmentally-related Taxes*, OECD, COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA (2002)75.
- Draft synthesis of recent work of joint meetings of tax and environment experts*, OECD, COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA (2002)74.
- Les taxes liées à l'environnement dans les pays d'OCDE. Problèmes et stratégies*, OCDE, Paris 2001.
- Our Common Future*, UN, New York 1987.
- Piontek F., *Ekonomia a rozwój zrównoważony. Teoria i kształcenie*, Wydawnictwo Ekonomia i Środowisko, Białystok 2001.

BASIC PRINCIPLES FOR IMPLEMENTING PRO-ENVIRONMENTAL TAX REFORMS IN THE EUROPEAN UNION MEMBER COUNTRIES

Summary

The subject matter of the article is the characteristics of three basic principles of pro-environmental tax reforms. These principles are as follows: the principle of clear and detailed definition of the reform's objective, the principle of the reform direction based on the assumption of sustainable development and the principle of adjusting the reform directions to national and international legislative standards.

Prof. Grażyna Borys jest profesorem w Katedrze Finansów i Rachunkowości Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.