

Grażyna Borys*

PROŚRODOWISKOWA REFORMA PODATKOWA W KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

WPROWADZENIE

Wśród ekonomistów środowiskowych często można spotkać się z opinią, że lata dziewięćdziesiąte XX w. 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), Dania (1994), Holandia (1996), Wielka Brytania (1996), Finlandia (1997), Francja, Niemcy i Włochy (1999). W roku 2002 do grona tych krajów dołączyła Irlandia, choć zakres ERP w tym kraju jest jeszcze relatywnie niewielki.

W ramach ERP nastąpił generalnie zwrot od podatków/opłat¹ emisyjnych i eksploatacyjnych w kierunku podatków/opłat produktowych. Podatki/opłaty emisyjne były szeroko stosowane w krajach UE w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych ubiegłego stulecia. Jednak nie osiągnięto za ich pomocą zasadniczego przełomu w ochronie środowiska przed szkodliwymi emisjami gazów do powietrza atmosferycznego, zwłaszcza przed szkodliwymi emisjami gazów szklarniowych (*greenhouse gases* – GHG), odpowiedzialnych za dramatyczne zmiany klimatu na naszej planecie. Ponadto, okazało się, że system podatków/opłat emisyjnych generuje wysokie koszty jego obsługi, na które składają się m. in. koszty identyfikacji emitentów, monitoringu emisji, nadzoru i kontroli prawidłowego i terminowego naliczania i odprowadzania

* Prof. zw., dr hab., profesor w Katedrze Finansów i Rachunkowości Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wydział Gospodarki Regionalnej i Turystyki w Jeleniej Górze.

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

opłat. System ten dyskryminuje jedynie dużych producentów i skoncentrowaną produkcję². Również, coraz szerzej głoszony jest pogląd, że w działaniach na rzecz ochrony zasobów naturalnych należałoby większą uwagę poświęcić racjonalizacji wykorzystania tych zasobów (np. w drodze ich odzysku i recyklingu), a nie opłatom eksploatacyjnym (użytkowym), skierowanym na przejmowanie przez państwo renty w procesie koncesjonowania ich wydobycia.

Podatki/opłaty produktowe zaadresowane są do obciążających środowisko produktów (i procesów), użytkowanych w sposób masowy i rozproszony. Stanowią one swoiste doliczenia do ceny określonych produktów. Zatem powinny bodźcowo oddziaływać na wprowadzanie substytutów szkodliwych procesów i produktów, będących ich wynikiem, bądź produktów uciążliwych w fazie użytkowej i poużytkowej. Tam, gdzie możliwości substytucji są ograniczone, poprawa stanu środowiska będzie się wiązała z ograniczaniem produkcji, a w konsekwencji – w skrajnych przypadkach – likwidacją trucieli. Podatki/opłaty produktowe, stosowane w krajach UE, obejmują szerokie spektrum produktów i związanych z nimi procesów, w tym m. in. opakowania różnego typu (np. z tworzyw sztucznych, papieru i tektury, aluminium, szkła), ropę naftową i produkty ropopochodne, smary, paliwa samochodowe, energię elektryczną, gaz, nawozy sztuczne i pestycydy, odpady poużytkowe (np. opony, akumulatory rtęciowo-kadmowe, urządzenia klimatyczne, urządzenia chłodnicze)³.

Należy jednak wyraźnie podkreślić, że wszystkie występujące w krajach Unii Europejskiej podatki/opłaty produktowe mają charakter narodowy, a nie transnarodowy, czyli wynikający z prawa wspólnotowego. Nie ma też dążeń do ujednolicania poszczególnych podatków/opłat, a tym bardziej całych ich systemów. To, co łączy ekologiczne reformy podatkowe we wspólnocie, to:

- usilne zabieganie jej kreatorów o polityczną i społeczną akceptację reformy na drodze łagodzenia jej niekorzystnych następstw redystrybucyjnych;
- dążenie do uniknięcia spadku konkurencyjności krajowych podmiotów gospodarczych;
- dążenie do skoordynowania jej mechanizmów z istniejącymi i wprowadzanymi regulacjami środowiskowymi.

² P. Jeżowski, *Struktura i zakres instrumentów ekonomicznych wspierających rozwój zrównoważony*, [w:] *Teraźniejszość i przyszłość ekorozwoju w Polsce*, red. G. Dobczyński, Wyd. Politechniki Białostockiej, Białystok 2002, s. 63.

³ B. Fiedor, W. Stodulski, *Instrumenty ekonomiczno-finansowe ochrony środowiska w krajach Unii Europejskiej*, [w:] *Finansowanie ochrony środowiska w Polsce w kontekście standardów Unii Europejskiej*, red. T. Borys, WFOŚiGW we Wrocławiu, Wrocław 2004, s. 86.

1. AKCEPTOWALNOŚĆ SPOŁECZNA I POLITYCZNA REFORMY A JEJ EFEKTY REDYSTRYBUCYJNE

Z natury rzeczy podatki wprowadzają korekty dochodów przedsiębiorców bądź gospodarstw domowych lub 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 rozdzielanie, w mniejszym lub większym zakresie, podatnika rzeczywistego od podatnika ustawowego w drodze przerzucania 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 przetrzucić ciężar opodatkowania na ostatecznego konsumenta tego produktu, którym jest 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*)⁴. Przeprowadzone szacunki wskazują, że ok. 4–5 mln brytyjskich gospodarstw domowych wydaje ponad 10% swojego dochodu rozporządzalnego na energię i paliwo. Minister środowiska, transportu i regionów w rządzie Irlandii aż 3 lata (od marca 1999 do marca 2002 r.) zabiegał o wprowadzenie podatku od reklamówek i innych plastikowych opakowań. Obecnie ten podatek popiera 90% społeczeństwa.

Jednym ze sposobów, za pomocą których kilku krajom udało się wprowadzić ERP, były pakiety neutralne dochodowo (*revenue-neutral*), zgodnie z którymi dodatkowe obciążenia podatkami środowiskowymi są rekompensowane jasno sprecyzowanymi redukcjami innych podatków bądź wsparciem

⁴ Takie stanowisko zostało oficjalnie zaprezentowane na spotkaniu ekspertów z dziedziny ochrony środowiska, finansów i prawa podatkowego OECD, które miało miejsce w 2003 r. w Paryżu. Por. *Draft Synthesis of Recent Work of Joint of Tax and Environment Experts*, OECD. COM/ENV/EPOC/DAFFE/CFA (2003) 74.

dochodów. Na przykład, ekologicznej reformie podatkowej w Danii towarzyszyła redukcja podatków od dochodów osobistych, 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. Sięgnięcie po system wsparcia dochodu (wyплаты określonych świadczeń socjalnych) bądź systemy podatkowe będzie oczywiście zależało od sytuacji w konkretnym kraju w zakresie ubezpieczeń społecznych oraz systemów podatkowych. Przykładowo, 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:

- wzrostu kwoty wolnej od opodatkowania,
- wprowadzenia „kredytu podatkowego”,
- wprowadzenia zasady „nicmarnowania kredytu podatkowego”.

Należy zauważyć, że pierwszy z wymienionych mechanizmów nie jest najlepszy, gdyż wchodzi w interakcję z zastosowaną skalą podatkową. W tym 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 wystarczającego podatku do zapłacenia. 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 roku 1999 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 opałowego⁵.

⁵ M. Ptak, *Wdrażanie podatków energetycznych i węglowych*, [w:] *Gospodarka a środowisko*, red. T. Borys, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2005, s. 118.

2. SPADEK KONKURENCYJNOŚCI PODMIOTÓW GOSPODARCZYCH JAKO POŚREDNI EFEKT REFORMY

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 wskazuje się, że analiza przebiegu reform nie potwierdza występowania zjawiska spadku konkurencyjności, ale to nie oznacza, że takiej groźby nie ma. Według opinii 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 o ok. 60 tys. osób⁶. Realność groźby spadku konkurencyjności wskazywana jest zwłaszcza w branżach szczególnie energochłonnych: przemyśle stalowym, chemicznym czy rafineryjnym. Realność groźby spadku konkurencyjności bardzo dobitnie zgłasza 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. 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 w drodze odpowiednich inwestycji 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 mocy których firmy mogą uzyskiwać 80-procentową zniżkę w podatku przeciwdziałającym zmianom klimatu, w Danii, gdzie firmy mogą płacić obniżone stawki podatku węglowego i w Holandii.

⁶ J. P. Barde, N. A. Braathen, *Environmentally Related Levis*, OECD, 2002, s. 19.

3. KOORDYNACJA REFORMY Z ISTNIEJĄCYMI I WPROWADZANYMI REGULACJAMI ŚRODOWISKOWYMI

Ostatnią, charakterystyczną cechą ERP w krajach Unii Europejskiej jest dążenie do skoordynowania jej mechanizmów z istniejącymi i wprowadzanymi regulacjami środowiskowymi. Przykładem takich dążeń jest szeroko dyskutowana w Niemczech koncepcja powiązania reformy z handlem certyfikatami emisyjnymi.

Certyfikat emisyjny stanowi swoiste potwierdzenie prawa do emisji zanieczyszczeń, które może być przekazywane danemu podmiotowi gospodarczemu lub przez niego zakupione. Prawo to oznacza, że w granicach wyznaczonych przez fizyczną wielkość emisji odpowiadającą temu prawu, może on zanieczyszczać środowisko. „Jest to zatem – podobnie jak pozwolenie administracyjne na emisję zanieczyszczenia – prawo do korzystania z takiego specyficznego, posiadającego cechę rzadkości zasobu środowiskowego, jak zdolność środowiska do asymilacji danego rodzaju zanieczyszczenia, z tą wszakże różnicą, że o ile w przypadku pozwolenia nie wiąże się to – formalnie rzecz biorąc – z żadnymi kosztami, to uprawnienie zbywalne ma swoją cenę rynkową”⁷.

Innymi słowy, prawo do emisji zanieczyszczeń jest dobrem ekonomicznym, na które istnieje rynek. Podmiot gospodarczy, który sprzedaje posiadane prawa do emisji, musi we własnym zakresie zmniejszyć wielkość odprowadzanych do środowiska polutantów na drodze albo zmniejszenia produkcji, albo też zainstalowania odpowiednich urządzeń ochronnych czy zmianę technologii produkcji. Oczywiście, koszty redukcji emisji będą m. in. determinować wysokość cen sprzedawanych certyfikatów emisyjnych. Ekonomisci zgodni są co do tego, że rynek certyfikatów emisyjnych właściwie zorganizowany prowadzi do spadku ogólnych kosztów ochrony środowiska, z uwagi na radykalne obniżenie kosztów informacyjnych i transakcyjnych⁸.

Unia Europejska intensywnie przygotowuje się do stworzenia europejskiego handlu emisjami. Prace nad projektem dyrektywy w tej sprawie zaczęto w 2001 r. Pierwsze jej czytanie odbyło się w październiku 2002 r. Oczekuje się, że nadanie ostatecznego kształtu dyrektywie nastąpi w pierwszej połowie 2004 r. Zgodnie z propozycjami zawartymi w projekcie dyrektywy oczekiwać można, że europejski system handlu emisjami uruchomiony zostanie 1 stycz-

⁷ Z. Jakubczyk, *Handel emisją – doświadczenia amerykańskie i możliwości zastosowania w Polsce*, [w:] *Zarządzanie zrównoważonym rozwojem*, red. T. Borys, Wyd. Ekonomia i Środowisko, Białystok 2003, s. 107.

⁸ K. Górka, B. Poskrobko, W. Radecki, *Ochrona środowiska PWE*, Warszawa 2001, s. 138.

nia 2005 r.⁹ Początkowo (w latach 2005–2007) przewidziana jest faza wstępna (przygotowawcza), która służyć będzie gromadzeniu doświadczeń i praktycznemu przygotowaniu instytucji i podmiotów gospodarczych do uczestnictwa w handlu¹⁰.

Realność urzeczywistnienia się rynku certyfikatów emisyjnych skłoniła Tilmana Santariusa do wystąpienia z koncepcją powiązania tego rynku z ERP. Powiązanie to miałyby polegać na tym, że przedsiębiorstwa biorące udział w handlu certyfikatami byłyby zwolnione z opłat produktowych. Wszystkie pozostałe przedsiębiorstwa opłacałyby je w pełnej wysokości, przy założeniu, że państwo zagwarantowałoby przedsiębiorstwom określoną ilość certyfikatów, a one będą za każdy taki certyfikat uiszczać co roku określoną opłatę. W ten sposób oba instrumenty ekonomiczne: handel certyfikatami i opłaty produktowe zyskałyby walor elastyczności. Połączenie tych instrumentów w ogólnym mechanizmie ochrony środowiska umożliwiłoby z kolei wykorzystanie zalet obydwu¹¹.

ZAKOŃCZENIE

Omawiana reforma w krajach Unii Europejskiej rozwija się. W jej ramach podejmowane są coraz to nowe inicjatywy. Również w Polsce rozpoczęto próby zreformowania systemu podatków/opłat środowiskowych. W roku 2001 przyjęta została przez sejm ustawa o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej (Dz.U. nr 63, poz. 639 z póź. zm.), która weszła w życie 1 stycznia 2002 r. Wprowadziła ona do naszego porządku prawnego system opłat produktowych, związanych z odpadami opakowaniowymi i niektórymi użytkowymi. Zakres przedmiotowy tych opłat jest zatem znacznie węższy niż w większości krajów wspólnotowych. Ponadto, opłaty te mają inny charakter, wyraźnie sankcyjny. Obciążają one przedsiębiorców, wprowadzających na rynek produkty w opakowaniach

⁹ Początkowo przedmiotem obrotu będzie jedynie emisja dwutlenku węgla, ale już teraz postanowiono, iż w 2006 r. Komisja Europejska, po dokonaniu przeglądu funkcjonowania systemu, podejmie decyzję o jego ewentualne poszerzenie na inne gazy szklarniowe. Por. *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council – Establishing a Scheme for Greenhouse Gas Emission Allowance Trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC*, COM (2001)581 final 2001/0245 (COD).

¹⁰ Z. M. Karczun, A. Kassenberg, M. Sobolewski, *Krajowy rejestr jednostek uprawnień do emisji jako niezbędny element handlu emisjami*, „Ekonomia i Środowisko” 2003, nr 2(24), s. 65.

¹¹ T. Santarius, *Tradable Taxes als Weiterentwicklung der Ökologischen Steurreform in Deutschland*, ZfU, 2002, Nr 1.

lub ściśle określone produkty (np. opony, lampy wyładowcze, urządzenia klimatyzacyjne itp.), którzy nie wywiążą się z obowiązku osiągnięcia założonych poziomów recyklingu lub/i odzysku odpadów opakowaniowych i innych odpadów poużytkowych. Polskie próby reformowania instrumentów ekonomiczno-finansowych w ochronie środowiska nie są zatem tak kompleksowe jak w „starych” krajach Unii Europejskiej.

Grażyna Borys

PRO-ENVIRONMENTAL TAX REFORM IN THE EUROPEAN UNION COUNTRIES

The objective of the paper becomes the ecological tax reform conducted and carried out in 9 EU Member States. Within the range of this reform there took place a total turn around from the issuing and exploitation tax, towards product fees. The author concentrates on common features combining the reforms taken up by particular countries. Among these features there are: fight for political and social acceptance of the reform, attempts to avoid the slump in competitiveness of economic entities, resulting from introducing the reform, as well as an attempt to coordinate its mechanisms with either the existing environmental regulations or these being introduced.