

Bożena Ciupek

O BOWIĄZKI FISKALNE PRZEDSIĘBIORCÓW WZGLĘDEM ŚRODOWISKA I ICH WPŁYW NA STRATEGIĘ FINANSOWĄ PRZEDSIĘBIORSTWA. WYBRANE PROBLEMY

Bożena Ciupek, dr – Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

adres korespondencyjny:

Wydział Finansów i Ubezpieczeń

ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice

e-mail: bozena.ciupek@ue.katowice.pl

FISCAL RESPONSIBILITIES OF COMPANIES TOWARDS ENVIRONMENT AND ITS IMPACT ON FINANCIAL STRATEGY OF THE COMPANY. SELECTED PROBLEMS

SUMMARY: The subject of this reflections is to outline a fiscal obligations contributing to environmental protection and the issues related to its functioning. The goal of this discussion is to present both sides of this problem – determinants of constructing – by public authorities – the fiscal instruments supporting natural environment on the one side, and the assessment of their impact on financial strategies of companies as a tax payers on the other. To achieve stated objective a theoretical considerations as well as questionnaire survey were conducted.

KEY WORDS: environmental charges, environmental taxes, sanctions, financial strategy, profitability, financial liquidity

Wstęp

Każdy przedsiębiorca prowadząc działalność gospodarczą dąży do realizacji pewnych zamierzeń: chce zarabiać, rozwijać się, zdobyć lepszą pozycję rynkową. Ich osiągnięcie wymaga określonej koncepcji działania. Jednym z jej przejawów jest realizacja strategii finansowej, której zasadniczym celem jest wzrost wartości przedsiębiorstwa poprzez maksymalizację osiągniętych korzyści finansowych oraz utrzymywanie zdolności do regulowania zobowiązań. Prowadzenie działalności gospodarczej i osiąganie zamierzonych celów jest uzależnione od możliwości korzystania z zasobów przyrody. Przedsiębiorstwa, kierując się kryterium osiągnięcia jak najwyższych efektów finansowych przejawiają skłonność do korzystania z nich w sposób nie zawsze racjonalny. W gospodarce zrównoważonego rozwoju zachowania takie powinny być hamowane. To z kolei wymaga podjęcia działań interwencyjnych ograniczających nadmierne zanieczyszczanie i wykorzystywanie zasobów środowiska.

Jednym z podmiotów uprawnionych do działań interwencyjnych w tym zakresie jest państwo, które może stworzyć odpowiednie mechanizmy prawne i finansowe wymuszające na przedsiębiorcach oszczędniejsze i efektywniejsze gospodarowanie zasobami środowiska przyrodniczego. Wśród instrumentów finansowych zasadnicze znaczenie mają konstrukcje fiskalne wpisujące się w system opłat i podatków za korzystanie środowiska oraz w system sankcji związanych z naruszeniem przyjętych norm lub warunków korzystania z zasobów środowiska.

Za cel podjętych rozważań przyjęto przedstawienie uwarunkowań konstruowania przez władzę publiczną instrumentów fiskalnych służących ochronie środowiska oraz ocenę ich wpływu na strategię finansową obciążonych nimi przedsiębiorstw. Realizacji tak postawionego celu służyć będą rozważania teoretyczne prowadzone zarówno w aspekcie możliwości i oczekiwań władzy publicznej konstruującej instrumenty, jak i oceny ich oddziaływania na szeroko rozumianą strategię finansową przedsiębiorstw je ponoszących. Rozważania w tym zakresie zostaną wsparte wynikami przeprowadzonego wśród przedsiębiorców badania ankietowego.

Instrumenty fiskalne w realizacji polityki ochrony środowiska

Osiągnięcie trwałego i zrównoważonego rozwoju jest jednym z priorytetów funkcjonowania Unii Europejskiej. Zakłada się, że jednym z warunków koniecznych do realizacji przyjętego priorytetu jest osiągnięcie celów polityki ochrony środowiska. Cele te określa traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej jako:

- zachowanie, ochrona i poprawa jakości środowiska;
- ochrona zdrowia człowieka;
- rozsądne i racjonalne wykorzystanie zasobów naturalnych¹.

¹ Art. 191 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 115/2008).

Osiągnięcie tych celów wymaga podjęcia przez państwa członkowskie wspólnych i uporządkowanych działań. Ustalenie wspólnych, a zarazem nie naruszających suwerenności państw członkowskich metod i narzędzi ochrony środowiska wymaga wzajemnych ustępstw i poszukiwania kompromisów. Jednym z rezultatów podejmowanych w tym zakresie prac jest określenie zasad i instrumentów jej realizacji. Do uniwersalnych zasad polityki ochrony środowiska należy zaliczyć cztery:

- przezorności;
- stosowania działań zapobiegawczych;
- naprawiania szkód u źródła;
- pokrywanie kosztów przez sprawcę szkody.

Najogólniej rzecz biorąc zasada przezorności polega na przesunięciu tak zwanego ciężaru dowodu na podmiot, który ma zamiar podjąć działalność gospodarczą. W świetle tej zasady to przedsiębiorstwa muszą dowieść, że prowadzona przez nie działalność nie spowoduje poważnego zagrożenia dla środowiska lub sytuacji gdy takie zagrożenie istnieje wskazać środki i działania, które zminimalizują jego negatywne skutki. Zasada działań zapobiegawczych (prewencyjna) bezpośrednio wynika z zasady przezorności i wymaga podjęcia faktycznych działań (na przykład oceny oddziaływania na środowisko planowanych przedsięwzięć) zanim powstanie szkoda. Natomiast zasada naprawiania szkód u źródła wyraża postulat, aby szkoda, która powstała w środowisku została naprawiona w miejscu lub w pobliżu jej powstania. Naprawa powstałej w środowisku naturalnym szkody wiąże się z koniecznością nakładów. Co do zasady, obowiązkiem ponoszenia kosztów został obarczony sprawca szkody. Uważa się, że ten, kto spowodował szkodę powinien ponieść wszystkie koszty jej usunięcia oraz ewentualnych jej następstw².

Realizacja ustanowionych zasad wymaga stosowania odpowiedniego instrumentarium. Instrumenty realizacji polityki ochrony środowiska można podzielić na dwie zasadnicze kategorie, a mianowicie instrumenty o:

- bezpośrednim oddziaływaniu, tak zwane instrumenty twarde;
- pośrednim oddziaływaniu, tak zwane instrumenty miękkie.

Poszczególne kategorie instrumentów oraz ich rodzaje i przykłady wykorzystania przedstawia tabela 1.

W aspekcie przyjętego celu rozważań, zasadnicze znaczenie ma zasada pokrywania kosztów przez sprawcę szkody oraz stosowanie w celu jej realizacji instrumentów bezpośredniego oddziaływania, a w szczególności instrumentów fiskalnych. W praktyce zasada pokrywania kosztów przez sprawcę szkody jest realizowana dwoma uzupełniającymi się sposobami. Pierwszy realizowany jest przez stosowanie zasady „zanieczyszczający płaci”, drugi – „użytkownik płaci”.

² H. Machińska, *Ochrona środowiska*, w: *Prawo Unii Europejskiej*, red. J. Barcz, Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2004, s. 1021-1027.

Tabela 1
Instrumenty polityki ochrony środowiska

Kategoria	Grupa	Instrument	Przykład
Instrumenty o bezpośrednim oddziaływaniu (normy skodyfikowane, instrumenty twarde)	instrumenty prawno-administracyjne (zakazy i nakazy)	wartości graniczne	czas eksploatacji pojazdów
		standardy (normy)	standardy użytkowania normy emisyjne
		wymogi stosowania	energia odnawialna
		zakazy używania	metale ciężkie
Instrumenty o pośrednim oddziaływaniu (normy nieskodyfikowane, instrumenty miękkie)	instrumenty ekonomiczne (daniny publiczne prawa do obrotu)	opłaty ekologiczne	opłata produktowa
		podatki ekologiczne	akcyza na energię
		sankcje	dotatkowa opłata produktowa
		zbywalne prawa do korzystania ze środowiska	handel uprawnieniami do emisji dwutlenkiem węgla
	instrumenty dobrowolnego stosowania	zachęty i informacje	porozumienia ekologiczne
		instrumenty społecznego oddziaływania	edukacja ekologiczna
informacja ekologiczna	programy informacyjne		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: H. Rogall, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zysk i S-ka, Poznań 2010, s. 263; *Zarządzanie środowiskiem*, red. B. Poskrobko, PWE, Warszawa 2007, s. 129-174.

Zasada zanieczyszczający płaci po raz pierwszy została określona w Zaleceniu Rady OECD³ w brzmieniu: „zanieczyszczający powinien ponosić koszt (...), aby zapewnić osiągnięcie znośnego stanu środowiska. (...) koszty tych działań powinny być uwzględnione w cenach dóbr i usług powodujących zanieczyszczenie środowiska (...). Podobnie zasada ta została zidentyfikowana w Deklaracji z Rio⁴, w której postanowiono, że „(...) zanieczyszczający powinien zasadniczo ponieść wszelkie koszty zanieczyszczeń mając na uwadze interes publiczny”.

Przyjmując generalnie, że jest to zasada zakładająca, iż ceny dóbr i usług powinny zawierać koszt szkód ekologicznych powstających w procesach produkcji, należy zwrócić uwagę, że w zależności od rodzaju kosztów, do ponoszenia których obowiązany jest zanieczyszczający można wskazać jej wąską lub szeroką realizację⁵.

³ Zalecenie Rady OECD z dnia 26 maja 1972 r. w sprawie przewodnich zasad dotyczących międzynarodowych aspektów ekonomicznych polityki ekologicznej, C(72) 128.

⁴ Zasady ogólnych praw i obowiązków. Deklaracja z Rio de Janeiro w sprawie środowiska i rozwoju. Deklaracja z Rio de Janeiro w sprawie środowiska i rozwoju, Rio de Janeiro 1992.

⁵ *Partnerstwo publiczno-prywatne jako instrument rozwoju zrównoważonego*, red. M. Urbaniec, P. Stec, S. Dolata. Akademia Polonijna, Częstochowa 2009, s. 73-83.

Wąska realizacja zasady „zanieczyszczający płaci” oznacza, że koszty, jakie ponosi podmiot zanieczyszczający środowisko są ograniczone do kosztów działań zmierzających do osiągnięcia stanu zgodności obowiązującymi normami. Działania te mogą w praktyce przyjąć trojakią postać, a mianowicie:

- podejmowanie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej różnego rodzaju przedsięwzięć mających na celu ograniczenie zanieczyszczeń;
- wnoszenie opłat za zbiorowe unieszkodliwianie zanieczyszczeń;
- zlecanie innym podmiotom unieszkodliwienie powstałych zanieczyszczeń.

W dwóch pierwszych przypadkach zanieczyszczający ponosi koszty bezpośrednie zaliczane do kosztów wytworzenia produktów i usług, w trzecim będą to koszty pośrednie usług obcych. Natomiast szersze stosowanie zasady „zanieczyszczający płaci” uwzględnia obok kosztów w wąskim ujęciu szereg dodatkowych kosztów będących bezpośrednim lub pośrednim skutkiem zanieczyszczenia spowodowanego przez przedsiębiorstwo. Do kosztów tych zalicza się między innymi koszty⁶:

- działań prewencyjnych;
- związane z przywracaniem środowiska przynajmniej do stanu możliwego do przyjęcia;
- działań rekompensacyjnych i odszkodowawczych.

Natomiast stosowanie zasady „użytkownik płaci” związane jest z wykorzystaniem zasobów naturalnych. Zasada zakłada, że użytkownik zasobu powinien ponieść całkowite koszty środowiskowe związane z jego wykorzystaniem, a niekiedy także koszty gospodarowania zużytymi zasobami⁷. Tu również można mówić o wąskim lub szerokim stosowaniu tej zasady. I podobnie jak w przypadku zasady „zanieczyszczający płaci” można ustalić koszty wyłącznie związane z użytkowaniem zasobu, jak i koszty dodatkowe związane z prewencją czy zadośćuczynieniem za powstałe szkody i ich skutki.

Skuteczna realizacja zasady pokrywania kosztów przez sprawcę szkody zarówno w aspekcie ponoszenia ciężaru przez zanieczyszczającego środowisko, jak i użytkującego zasoby naturalne, szczególnie w wąskim ujęciu tych zasad wymaga między innymi stosowania fiskalnych instrumentów bezpośredniego oddziaływania. Do instrumentów tych przede wszystkim zalicza się opłaty i podatki ekologiczne, a w szczególnych przypadkach – sankcje finansowe stosowane z powodu naruszenia przyjętych norm lub warunków korzystania ze środowiska naturalnego. Wykorzystanie instrumentów fiskalnych wymuszających pokrywanie kosztów przez sprawcę ma długą tradycję. Pierwszym i zasadniczym instrumentem używanym do tego celu były i są opłaty ekologiczne. Zgodnie nomenklaturą instytucji międzynarodowych opłaty ekologiczne definiowane są jako obowiązkowe, bezzwrotne płatności na rzecz państwa w zamian za świadczenie usług

⁶ Z. Bukowski, *Prawo ochrony środowiska w Unii Europejskiej*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 13-17.

⁷ B. Bartkowiak, M. Ptak, *Opłaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2011, s. 39-40.

mających związek ze środowiskiem⁸. Są to zatem daniny pobierane w zamian za możliwość korzystania z zasobów naturalnych (powietrze, woda, powierzchnia ziemi) i walorów środowiskowych⁹. Do najczęściej spotykanych rodzajów opłat ekologicznych można zaliczyć opłaty za¹⁰:

- gospodarcze korzystanie ze środowiska,
- ilościową degradację środowiska,
- zanieczyszczanie komponentów środowiska.

Kolejnym instrumentem fiskalnym pozwalającym na realizację zasady pokrywania kosztów przez sprawcę jest stosowanie podatków ekologicznych. Pierwsze próby wprowadzenia rozwiązań podatkowych do instrumentarium ochrony środowiska można datować na lata osiemdziesiąte XX wieku kiedy to ministrowie ochrony środowiska krajów OECD odbyli spotkanie, którego celem było rozważenie możliwości adaptacji systemów podatkowych dla osiągnięcia celów ekologicznych. Podjęte prace i w konsekwencji wypracowane stanowiska oraz suwerenne decyzje państw członkowskich doprowadziły do wykształcenia się dwóch rozwiązań systemowych w zakresie miejsca i konstrukcji podatków ekologicznych w systemach podatkowym poszczególnych państw. Pierwsze – polegało na rewolucyjnej zmianie dotychczas istniejącego systemu podatkowego i oparciu go na podatkach konsumpcyjnych i ekologicznych, marginalizując podatki bezpośrednie. Modelowym przykładem takiego podejścia stała się Dania, a przyjęte w jej systemie podatkowym rozwiązania stały się wzorcem dla takich państw jak: Finlandia, Holandia, Norwegia czy Szwecja. Drugie – polegające na zmianach ewolucyjnych wprowadzających rozwiązania podatkowe mające na celu ochronę środowiska do istniejących rozwiązań podatkowych, a w szczególności do instrumentów obciążających konsumpcję i zyski podatników. Rozwiązania tego rodzaju przyjęły między innymi: Austria, Belgia, Francja czy Niemcy¹¹.

Wypracowano również określenie istoty podatku ekologicznego. Podatek uznaje się za ekologiczny wówczas gdy obciążony nim przedmiot podatku wywiera negatywne skutki dla środowiska naturalnego¹². Podstawą opodatkowania w tego typu podatkach jest jednostka fizyczna (lub jej umowne przybliżenie) substancji, której negatywny wpływ na środowisko naturalne został udowodnio-

⁸ *Market-based Instruments for Environmental Policy in Europe*, EEA Technical Report nr 8. European Environment Agency, Copenhagen 2005, s. 41.

⁹ W teorii finansów publicznych z pobieraniem opłat wiąże się zjawisko odpłatności, a więc konieczność bezpośredniego świadczenia usług przez władzę publiczną. W przypadku usług środowiskowych polegających na możliwości korzystania z zasobów naturalnych lub walorów środowiskowych, świadczeniodawcą nie jest wprost władza publiczna, a samo środowisko. Jednak ze względu na to, że stanowi ono bogactwo narodowe władza publiczna jest swoistym reprezentantem środowiska i jego zasobów.

¹⁰ *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, red. B. Fiedor, S. Czaja, A. Graczyk, Z. Jakubczyk, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 300-303.

¹¹ J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 58.

¹² Takie rozwiązanie nie jest zgodne z ogólną teorią podatku, w której rodzaj podatku jest związany z przedmiotem podatku. Tymczasem tu przedmiotem opodatkowania nie jest ekologia, lecz zjawiska lub rzeczy mające negatywny wpływ na środowisko.

ny¹³. Stąd podatki ekologiczne to, co do zasady podatki od zużywania zasobów naturalnych i zanieczyszczeń powstających w procesie gospodarowania i są traktowane jako ceny za straty środowiskowe. W praktyce podatki te zasadniczo są elementem kalkulacyjnym ceny dóbr lub usług oraz przyjmują najczęściej charakter podatków akcyzowych. Zasadniczo można wyróżnić cztery ich grupy. Pierwszą grupę stanowią podatki od wyrobów energetycznych. Do grupy tej zalicza się również podatki nawiązujące do wielkości emisji CO₂ oraz podatki od energii elektrycznej. Druga – to podatki od posiadania i użytkowania pojazdów. Podatki od zanieczyszczeń stanowią trzecią grupę. Podatki te obejmują daniny, których przedmiotem są szkodliwe substancje emitowane do powietrza, wody i gleby (z wyjątkiem dwutlenku węgla) oraz hałas. Grupa czwarta podatków ekologicznych to podatki od wydobycia zasobów naturalnych¹⁴.

Szczególnym rodzajem instrumentów o bezpośrednim oddziaływaniu pozwalających na realizację zasady pokrywania kosztów przez sprawcę jest stosowanie sankcji za nieprzestrzeganie ustalonych prawnie nakazów i zakazów. Wśród sankcji najczęściej mają zastosowanie sankcje za¹⁵:

- przekroczenie lub niedopełnienie ustalonych wartości granicznych;
- niezachowanie standardów jakościowych;
- nieprzestrzeganie obowiązku stosowania nowych technik i technologii;
- łamanie zakazu używania produktów i materiałów szkodliwych.

Sankcje są swego rodzaju nadzwyczajnymi konsekwencjami fiskalnymi za niewypełnienie określonych wymagań ochrony środowiska.

Możliwości konstruowania i oczekiwania władzy publicznej wobec instrumentów fiskalnych stosowanych w polityce ochrony środowiska

Władza publiczna, będąc czynnym podmiotem obciążeń fiskalnych, posiada uprawnienia do ich nakładania, ustalania i pobierania. Zasady i procedury konstruowania opłat i podatków ekologicznych oraz sankcji ekologicznych nie różnią się od zasad i procedur charakterystycznych dla innych danin publicznych. W konsekwencji posiadanych uprawnień władza publiczna po pierwsze poszukuje wydajnego źródła obciążenia fiskalnego, po drugie – tworzy konstrukcję prawną dla określonej koncepcji daniny i po trzecie – oczekuje pełnej realizacji zobowiązania od podmiotu objętego daniną. Oczekiwania swoje wspiera właściwym dla stosunków publiczno-prawnych systemem kontroli. Służącym zarówno ocenie stopnia realizacji planowanych dochodów fiskalnych, jak i wykrywania

¹³ *Environmental taxes – a statistical guide*, Eueopian Commission, Luxembourg 2001, s. 9.

¹⁴ *Ibidem*, s. 12.

¹⁵ H. Rogall, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Wyd. Zysk i S-ka, Poznań 2010, s. 265-268.

nieprawidłowości w tym zakresie. Tworzy też systemem sankcji, stosowanych wobec podmiotów nie wywiązujących się z nałożonych obowiązków¹⁶.

Władza publiczna dążąc do ustanowienia danin publicznych mających służyć realizacji polityki ochrony środowiska musi uwzględnić uwarunkowania gospodarcze, ekonomiczne i prawne stosowania takiego typu danin. Musi zatem odpowiedzieć na pytania:

- jaki jest cel konstruowania takich obciążeń?
- na jakie elementy konstrukcyjne obciążeń fiskalnych należy położyć nacisk?
- jakie uwarunkowania wynikające ze stosunków międzynarodowych należy uwzględnić przy ich konstruowaniu?

Konstruując obciążenia fiskalne władza publiczna liczy na spełnienie przez nie określonej roli w systemie gospodarczym. W klasycznym ujęciu daniny publiczne powinny spełniać przede wszystkim funkcję fiskalną. Dzięki nim możliwe jest gromadzenie środków publicznych na realizację zadań państwa. Jest to ich funkcja pierwszoplanowa i zasadnicza. Należy jednak zaznaczyć, że ustawodawca nie jest nastawiony wyłącznie na realizację funkcji fiskalnej. Konstruując daniny publiczne, wprowadza różnego rodzaju bodźce kreujące wybrane i pożądane zachowania podmiotów ponoszących ich ciężar. Podatki spełniają zatem, poza funkcją fiskalną, również funkcję stymulacyjną. Uzupełnieniem funkcji fiskalnej i stymulacyjnej danin publicznych jest funkcja informacyjna, której realizacja polega przede wszystkim na analizie funkcjonowania całokształtu instrumentów fiskalnych i na podstawie uzyskanych wyników podejmowanie decyzji o ich utrzymaniu lub o konieczności zmian.

W przypadku obciążeń fiskalnych wykorzystywanych przez władzę publiczną jako narzędzi realizacji polityki ochrony środowiska, a kierowanych do przedsiębiorstw odnotowuje się realizację wszystkich wymienionych funkcji danin publicznych. Z tym wyjątkiem, że pierwszoplanową funkcją jest funkcja stymulacyjna. Stymulacyjny charakter danin fiskalnych służących realizacji polityki ochrony środowiska przejawia się przede wszystkim w oddziaływaniu na podmioty gospodarcze w celu wymuszenia zmiany ich stosunku do ochrony środowiska i przyjęcia postaw proekologicznych. Władza publiczna konstruując instrumenty fiskalne kieruje się bowiem zasadą, że lepiej wymuszać u przedsiębiorców postawy sprzyjające ograniczeniu emisji zanieczyszczeń i wielkości zużycia zasobów niż pozwolić na nieograniczoną dewastację środowiska nawet jeżeli przedsiębiorstwa ponosząc bardzo wysokie obciążenia fiskalne z tego tytułu w sposób wysoce wydajny zasiląby finansowy zasób publiczny. W przypadku ochrony środowiska sprawdza się bowiem zasada „lepiej zapobiegać niż leczyć”. Wykorzystując funkcję stymulacyjną danin publicznych władza publiczna przede wszystkim stara się nakłonić przedsiębiorców do:

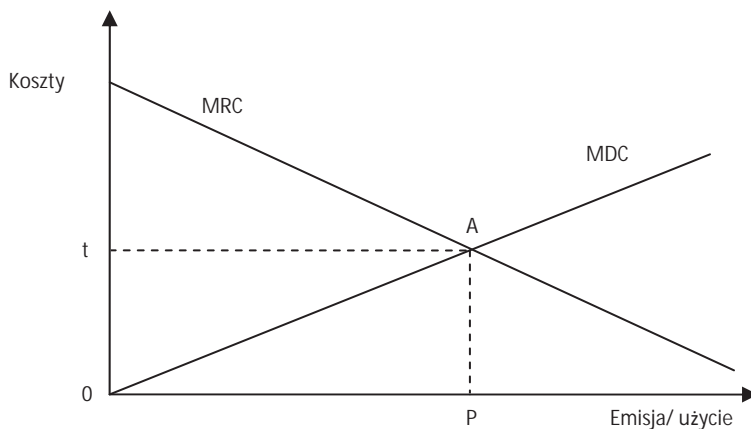
- redukcji emisji zanieczyszczeń;
- zmniejszenia zużycia szkodliwych dla środowiska produktów;
- zmniejszenia zasobów naturalnych wykorzystywanych do produkcji.

¹⁶ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 36.

Konstruując obciążenia fiskalne mające służyć ochronie środowiska władza publiczna musi również rozważyć zakres podmiotowy i przedmiotowy takich konstrukcji oraz podstawę i stawkę obciążenia fiskalnego. Biorąc pod uwagę przedsiębiorstwo, jako podmiot do którego kierowana jest konstrukcja daniny najistotniejszym jej elementem staje się stawka obciążenia fiskalnego oraz możliwości obniżenia wysokości zobowiązania fiskalnego poprzez wykorzystanie preferencji ustalonych dla podmiotu podejmującego działania zmierzające do efektywniejszej ochrony środowiska naturalnego.

Dobór właściwej stawki ma niebagatelne znaczenie. Zbyt niska może nie realizować oczekiwanej funkcji stymulacyjnej i nie skłaniać przedsiębiorstw do podjęcia działań na rzecz niższej emisji zanieczyszczeń lub efektywnego użytkowania zasobów naturalnych. Natomiast nadmiernie wygórowana może zniechęcać przedsiębiorstwa do działalności gospodarczej ze względu na zbyt wysokie koszty jej prowadzenia. Problem ustalenia właściwej stawki wiąże się z koncepcją optymalnego poziomu zanieczyszczeń (używania zasobu). Ponieważ emisja zanieczyszczeń lub używanie zasobów naturalnych powoduje określone szkody w środowisku zasadne jest porównanie kosztów krańcowych tych szkód z kosztami krańcowymi ich redukcji. Najogólniej można założyć, że im większa emisja zanieczyszczeń (używania zasobu) tym wyższe są koszty krańcowe szkód przez nie powodowanych oraz niższe koszty krańcowe ich redukcji. Optymalny poziom zanieczyszczenia to wartość ustalona w punkcie przecięcia krzywych: kosztów krańcowych szkód i kosztów krańcowych ich redukcji. Właściwa stawka daniny publicznej o charakterze ekologicznym powinna odpowiadać temu optimum (rysunek 1).

Rysunek 1
Optymalna stawka obciążeń fiskalnych służących ochronie środowiska



Oznaczenia: MRC – krzywa krańcowych kosztów redukcji, MDC – krzywa krańcowych kosztów szkód, P – optymalny poziom emisji (użycia), t – optymalna stawka obciążeń fiskalnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J.P. Barde: *Polityka ochrony środowiska i jej instrumenty*, w: *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych*, red. H. Folmer, L. Gabel, H. Opschoor, Wyd. Krupski i S-ka, Warszawa 1996, s. 230.

Należy jednak zauważyć, że chociaż teoretycznie ustalenie optymalnej stawki daniny publicznej wykorzystywanej jako instrumentu ochrony środowiska jest stosunkowo proste to w praktyce ogromną trudnością jest ustalenie optymalnego poziomu emisji zanieczyszczeń czy użycia zasobu. Odnotowuje się bowiem trudności w szacowaniu nie tylko kosztów krańcowych emisji zanieczyszczeń/zużycia zasobów oraz kosztów krańcowych ich redukcji ale także trudności z szacowaniem samych kosztów (strat) środowiskowych, jak i nakładów publicznych ponoszonych w związku z redukcją ich skutków.

Prowadząc rozważania dotyczące uwarunkowań nakładania i konstruowania danin publicznych służących realizacji polityki ochrony środowiska nie sposób pominąć faktu, że na gruncie prawnym decyzje władzy publicznej, co do obciążeń fiskalnych służących ochronie środowiska mogą być podejmowane z własnej woli i inicjatywy i/lub w rezultacie konieczności realizacji przyjętych zobowiązań międzynarodowych – co w szczególności dotyczy stanowienia podatków ekologicznych i procesów ich harmonizacji obowiązujących w państwach Unii Europejskiej.

System obciążeń fiskalnych przedsiębiorstw w związku z realizacją polityki ochrony środowiska w Polsce

Podobnie jak to ma miejsce w innych krajach Unii Europejskiej, władza publiczna w Polsce, biorąc pod uwagę możliwości i uwarunkowania stosowania narzędzi fiskalnych w celu realizacji polityki ochrony środowiska i kierując się zasadą pokrywania kosztów przez sprawcę, wykorzystuje instrumenty oddziaływania bezpośredniego zarówno w postaci opłat i podatków ekologicznych, jak i sankcji za naruszenie przyjętych norm i zasad.

Funkcjonujący obecnie system opłat ekologicznych obciążających przedsiębiorców ma na uwadze daninę, której ekwiwalentem jest możliwość korzystania ze środowiska naturalnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i związana z tą możliwością ilościowa degradacją środowiska oraz zanieczyszczenie jego komponentów. Najogólniej istniejący system opłat ekologicznych obciążający przedsiębiorców można podzielić na trzy grupy:

- za korzystanie ze środowiska;
- opłaty produktowe;
- inne opłaty środowiskowe.

Opłaty za korzystanie ze środowiska funkcjonują zgodnie z ustawą – Prawo ochrony środowiska¹⁷ i odnoszą się do trzech komponentów środowiska przyrodniczego: powietrza, zasobów wodnych i powierzchni ziemi. Ze względu na ich konstrukcję można zasadniczo zidentyfikować: opłaty za korzystanie z zasobów środowiska oraz opłaty za wprowadzanie zmian w środowisku.

Do opłat za korzystanie z zasobów środowiska zalicza się opłaty za pobór wody. Opłaty te w przypadku przedsiębiorstw dotyczą opłat za pobór wody

¹⁷ Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. nr 62, poz. 627 z późn. zm).

powierzchniowej śródlądowej i opłat za pobór wody podziemnej. W ramach poszczególnych typów opłat występuje dodatkowe zróżnicowanie stawek opłaty uwzględniające przeznaczenie wody, jej jakość oraz obszar kraju, na którym następuje pobór. Natomiast do opłat spowodowanych wprowadzaniem przez przedsiębiorców zmian w środowisku zaliczyć należy opłaty za emisje gazów i pyłów. Opłatami za emisję objętych jest blisko 70 rodzajów gazów i pyłów. Ich wysokość, co do zasady zależy od ilości i rodzaju wprowadzonych do powietrza substancji lotnych. Ponadto przedsiębiorcy muszą się liczyć z faktem, że opłaty te pobierane są również w sytuacji, gdy nie ma możliwości ustalenia wprost ich rodzaju i ilości. Dotyczy to między innymi takich emisji, jak powstałe w wyniku spalania różnego rodzaju paliw oraz przeładunku benzyn silnikowych. W tym przypadku stawka zależęć będzie nie od faktycznej wielkości emisji, a od ilości spalane go lub od przeładowanego paliwa. Kolejnym rodzajem opłat za wprowadzanie zmian w środowisku są opłaty za odprowadzanie ścieków. Obciążeni nimi przedsiębiorcy odprowadzają między innymi opłatę z tytułu zużycia wody na cele prowadzonej działalności oraz powstawania tak zwanej wody odciekowej. Ustalanie wysokości tych opłat zależy od substancji zawartych w ściekach oraz ich ilości. Opłaty za zrzut ścieków kalkulowane są w oparciu o cztery grupy wskaźników charakteryzujących zawarte w nich substancje, a mianowicie są to: pięciodobowe biochemiczne zapotrzebowanie na tlen, chemiczne zapotrzebowanie na tlen, zawiesina ogólna i suma chlorków i siarczanów. Obowiązując przy tym zasada, że wysokość opłaty ustala się biorąc pod uwagę wskaźnik, który daje opłatę najwyższą.

Drugą grupą opłat obciążającą polskich przedsiębiorców są opłaty produktowe. Podstawą prawną ich funkcjonowania jest ustawa o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz opłacie produktowej i opłacie depozytowej¹⁸, której zakres przedmiotowy uzupełniły ustawy o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym¹⁹ oraz o bateriach i akumulatorach²⁰. Opłaty te, co do zasady stanowią obciążenie fiskalne przedsiębiorców wprowadzających na polski rynek określone produkty bądź produkty w opakowaniach. Można je podzielić na dwa typy, a mianowicie: opłaty za opakowania, olej smarowy, opony, baterie i akumulatory oraz opłaty za sprzęt elektryczny i elektroniczny. Opłaty produktowe wnoszone przez przedsiębiorców mają ścisły związek z obowiązkiem odzysku i recyklingu niektórych odpadów. Przedsiębiorcy wprowadzający na rynek produkty w opakowaniach oraz określone produkty, szczególnie szkodliwe dla środowiska głównie w fazie użytkowej, jako odpady mają obowiązek zrealizowania w ciągu roku określonych poziomów odzysku i recyklingu odpadów pochodzących z opakowań oraz odpadów pochodzących

¹⁸ Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz opłacie produktowej i opłacie depozytowej (Dz. U. nr 63, poz. 639 z późn. zm.).

¹⁹ Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz. U. nr 180, poz. 1495 z późn. zm.).

²⁰ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz. U. nr 79, poz. 666 z późn. zm.).

ze skonsumowanych produktów lub w przypadku sprzętu elektrycznego i elektronicznego odpowiednich poziomów ich zbiórki. Niedopełnienie obowiązków w tym zakresie i nie zapewnienie odpowiednich poziomów odzysku, recyklingu lub zbiórki sprzętu powoduje obowiązek uiszczenia opłaty produktowej.

Ostatnia grupa opłat obciążająca przedsiębiorcę obejmuje wiele innych, szczegółowych tytułów opłat, których podstawą funkcjonowania są ustawy szczegółowe inne niż ustawa o ochronie środowiska i ustawy określające opłaty produktowe. Wśród nich należy wymienić pięć zasadniczych ich rodzajów:

1. Opłaty za działalność górnictw, których podstawą funkcjonowania jest prawo geologiczne i górnicze. Zalicza się tu opłaty eksploatacyjne (za wydobycie) oraz koncesyjne (za poszukiwanie i rozpoznawanie złóż)²¹.
2. Opłaty z tytułu użytkowania obiektów i obszarów związanych z gospodarką wodną. W praktyce identyfikuje się trzy ich typy, a w szczególności: (a) opłaty za korzystanie z publicznych śródlądowych dróg wodnych i urządzeń wodnych, (b) opłaty za wieczyste użytkowanie należących do Skarbu Państwa gruntów pokrytych wodami, (c) opłaty za użytkowanie obwodów rybackich. Podstawą ich funkcjonowania jest ustawa prawo wodne²².
3. Opłaty z tytułu handlu uprawnieniami do emisji. Obowiązują dwa tytuły tych opłat (a) za wpis do Krajowego Rejestru Upnień do Emisji oraz (b) za przyznanie zbywalnych uprawnień do emisji gazów cieplarnianych i pyłów. Opłaty te zostały wprowadzone ustawą o handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych i innych substancji²³.
4. Opłaty za substancje zubożające warstwę ozonową. Wnoszą je podmioty wprowadzające te substancje po raz pierwszy do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej. Opłaty te zasadniczo dotyczą substancji zaliczanych do grupy wodorochlorofluorowęglowodorów (38 substancji) oraz do grupy chlorofluorowęglowodorów (15 substancji). Podstawą prawną funkcjonowania opłat tego rodzaju jest ustawa o substancjach zubożających warstwę ozonową²⁴.
5. Opłaty za brak sieci zbierania pojazdów mające swoją podstawę prawną w ustawie o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji²⁵. Ustawa nakłada obowiązek wnoszenia opłat na producentów i importerów wprowadzających pojazdy samochodowe na rynek polski, którzy w ciągu roku wprowadzili do obrotu co najmniej tysiąc pojazdów i nie zapewnili tak zwane sieci zbiórki wyeksploatowanych pojazdów.

Uzupełnieniem opłat ekologicznych jako narzędzi oddziaływania na przedsiębiorcę są ostatnimi laty systematycznie wprowadzane rozwiązania w zakresie

²¹ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. nr 27, poz. 96 z późn. zm.).

²² Ustawa z dnia 11 października 2001 r. – Prawo wodne (Dz. U. nr 115, poz. 1229 z późn. zm.).

²³ Ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. nr 281, poz. 2784 z późn. zm.).

²⁴ Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o substancjach zubożających warstwę ozonową (Dz. U. nr 121, poz. 1263 z późn. zm.).

²⁵ Ustawa z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz. U. nr 25, poz. 202 z późn. zm.).

podatków ekologicznych. Należy przyznać, że w polskim systemie podatkowym w przeciwieństwie do większości krajów Unii Europejskiej występuje tylko niewielka liczba konstrukcji podatkowych, które można uznać za podatki ekologiczne. Elementy konstrukcyjne pozwalające uznać podatek za ekologiczny zawarte są w rozwiązaniach podatku akcyzowego oraz podatku od środków transportowych.

W konstrukcji podatku akcyzowego²⁶, którego ciężar ponoszą przedsiębiorcy dokonujący dostaw dóbr akcyzowych do rozwiązań proekologicznych można zaliczyć nakładanie akcyzy na te wyroby, które negatywnie oddziałują na środowisko. Wśród nich należy wymienić: wyroby energetyczne oraz energię elektryczną. Podstawą opodatkowania wyrobów energetycznych i energii jest ich ilość lub wartość energetyczna.

Natomiast w konstrukcji podatku od środków transportowych, którego podstawą prawną jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych²⁷ uwzględniono konieczność wdrożenia dyrektyw: w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów między państwami członkowskimi oraz w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez samochody ciężarowe. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają: samochody ciężarowe, ciągniki siodłowe lub balastowe, przyczepy i naczepy, autobusy.

Przedstawione rozwiązania w zakresie funkcjonowania opłat i podatków służących realizacji polityki ochrony środowiska, a obciążających przedsiębiorców nie wyczerpują ich całej listy i wszystkich problemów z nimi związanych. Wybrano te, które są najbardziej wydajne fiskalnie i w sposób zasadniczy wpływają na koszty, a konsekwencji na ceny dóbr i usług będących efektem działalności przedsiębiorstwa oraz te których konstrukcja pozwala na możliwość wykorzystania preferencji podatkowych w sytuacji zastosowania rozwiązań proekologicznych. Należy także zauważyć, że we wszystkich przedstawionych kategoriach opłat obowiązuje zasada, że to przedsiębiorca ponosi całkowitą odpowiedzialność za ustalenie wysokości zobowiązania i jego przekazanie zgodnie z obowiązującą procedurą. Błędy i nieprawidłowości jakie mogą powstać przy ich ustalaniu i odprowadzaniu nawet jeżeli nie wynikają ze złej woli przedsiębiorców narażają ich na dodatkowe sankcje fiskalne potęgujące ryzyko prowadzonej działalności.

Ostatnia grupa instrumentów fiskalnych wykorzystywana przez władzę publiczną do realizacji polityki ochrony środowiska to sankcje. Stosowane w Polsce stanowią kary, których podstawowym instrumentami poboru są tak zwane administracyjne kary ekologiczne. Ich uzupełnieniem są sankcje w postaci opłat dodatkowych lub podwyższonych, przy czym użycie kategorii opłaty jest tu niewła-

²⁶ Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity, Dz. U. 2011 r., nr 108, poz. 626 z późn. zm.).

²⁷ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity, Dz. U. 2010 r., nr 95, poz. 613 z późn. zm.).

ściwe, bowiem wnoszący zobowiązanie nie może i nie powinien liczyć na jakąkolwiek odpłatność tytułem jej poniesienia²⁸.

Można wyróżnić dwie grupy administracyjnych kar ekologicznych. Pierwsza wynikająca z rozwiązań zawartych w ustawie prawo ochrony środowiska i są to sankcje za nieprzestrzeganie warunków korzystania ze środowiska oraz przekroczenie oraz naruszenie ustalonych norm i limitów korzystania z zasobów środowiskowych. Dotyczą w szczególności emisji gazów i pyłów, odprowadzania ścieków, poboru wód czy emitowanie hałasu. Druga – dotyczy kar wynikających z innych ustaw (ustaw, które są podstawą prawną funkcjonowania opłat jakie wcześniej zostały zaliczone do grupy innych opłat wnoszonych przez przedsiębiorców). Sankcje te dotyczą między innymi zniszczenia terenów zielonych, środowiska morskiego czy nieprawidłowości w postępowaniu ze sprzętem elektrycznym i elektronicznym. Administracyjne kary ekologiczne są wymierzone w drodze decyzji przez wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska. Stawki sankcji są powiązane ze stawkami opłat ekologicznych i często stanowią ich wielokrotność.

Podwyższone opłaty ekologiczne uiszczają wszystkie podmioty korzystające ze środowiska bez wymaganego pozwolenia lub innej decyzji w zakresie emisji gazów i pyłów, poboru wody czy odprowadzania ścieków. Sankcja jest ustalana na podstawie stawek opłat podwyższonych, które niejednokrotnie są istotną wielokrotnością stawki podstawowej. Zauważyć ponadto należy, że jest to sankcja, która w żaden sposób nie ogranicza stosowania administracyjnych kar ekologicznych. Z kolei opłaty dodatkowe wnoszone są w sytuacji nie wniesienia opłaty produktowej lub stwierdzenia nieprawidłowości w jej ustaleniu. Najczęściej stanowią 50% niezapłaconej opłaty produktowej i są ustanawiane w drodze decyzji właściwego w danym rodzaju opłat produktowych organu. Wniesienie opłaty dodatkowej nie zwalnia przedsiębiorcy z wniesienia w prawidłowej wartości opłaty produktowej.

W przeciwieństwie do opłat i podatków ekologicznych wymierzanie sankcji należy do organu kontrolującego, co oznacza że przedsiębiorca nie ponosi ryzyka prawidłowego jej ustalenia. Ponosi jednak dodatkowy ciężar finansowy, który nie tylko ogranicza dochody z działalności gospodarczej, ale i nie stanowi kosztu podatkowego w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym²⁹. Ponadto, konieczność zapłaty sankcji w stosunkowo krótkim czasie może także spowodować w przedsiębiorstwie trudności z utrzymaniem płynności finansowej.

²⁸ B. Kryk, L. Kłos, I.A. Łucka, *Opłaty i podatki ekologiczne po polsku*, Wyd. CeDeWu, Warszawa 2011, s. 31, 149.

²⁹ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity, Dz. U. 2012, poz. 361); ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity, Dz. U. 2011 nr 74, poz. 397).

Wpływ instrumentów fiskalnych służących ochronie środowiska na strategię finansową przedsiębiorstw w ocenie przedsiębiorców

Narzędziem, które porządkuje działania przedsiębiorstwa i pozwala na realizację postawionych celów finansowych, jest strategia finansowa. Pozwala ona dopasować wewnętrzne możliwości przedsiębiorstwa do otoczenia zewnętrznego³⁰. Dopasowanie to ma służyć utworzeniu takiej konfiguracji wewnętrznych predyspozycji przedsiębiorstwa z szansami i zagrożeniami, jakie stwarza otoczenie, aby w długim horyzoncie czasowym zmaksymalizować jego wartość i osiągnąć przewagę konkurencyjną, a w krótkim okresie zachować płynność finansową. Podejmowane w tym zakresie decyzje przedsiębiorstwa zdeterminowane są wieloma różnorodnymi czynnikami o charakterze rynkowym i nierynkowym. Wśród czynników o charakterze nierynkowym zasadniczy wpływ na realizację przyjętej strategii finansowej mają skonstruowane przez władzę publiczną instrumenty fiskalne.

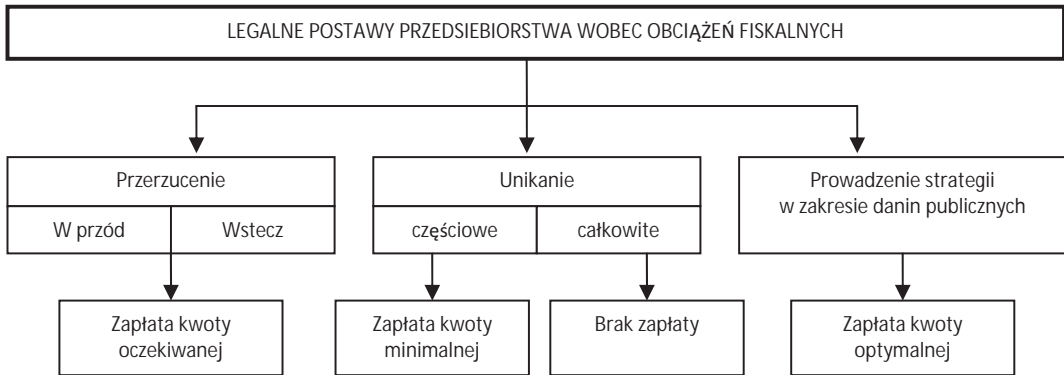
Władza publiczna stosując instrumenty fiskalne, w tym również służące realizacji polityki ochrony środowiska, wkracza w sferę praw majątkowych przedsiębiorstwa, a to powoduje, że przedsiębiorstwa w stosunku do nałożonej daniny nigdy nie zachowują się biernie. Z racji tego, że każde obciążenie fiskalne wpływa na ich sytuację majątkową i pozycję finansową przedsiębiorstwa podejmują działania zmierzające do ochrony swoich możliwości konsumpcyjnych i inwestycyjnych oraz utrzymania płynności finansowej. Ta reakcja obronna przedsiębiorstwa jest w literaturze przedmiotu opisywana prawem narastającego oporu wobec danin publicznych. Przy czym opór ten może przybrać dwie zasadnicze formy, a mianowicie postępowania zgodnego lub niezgodnego z obowiązującym prawem. To w sensie ekonomicznym oznacza odpowiednio osiągnięcie celów finansowych przedsiębiorstwa poprzez wykorzystanie legalnych narzędzi ograniczania ciężarów fiskalnych – wprost określonych przez ustawodawcę jako preferencje albo wynikających z niedoskonałości prawa (tak zwanych luk prawnych) lub poprzez reprezentowanie postawy uchylania się od obciążeń fiskalnych. W aspekcie prowadzonych rozważań istotne stają się legalne ograniczenia ciężarów fiskalnych. Wśród legalnych postaw przedsiębiorstwa wobec obciążenia podatkowego można wskazać na trzy zasadnicze: przerzucenie ciężaru fiskalnego na inny podmiot, unikanie obciążenia fiskalnego oraz realizowanie strategii w zakresie danin fiskalnych (rysunek 2).

Naturalną postawą przedsiębiorstwa zmierzającego do obniżenia ciężaru fiskalnego jest podejmowanie działań zniżających do jego przerzucenia poprzez system cen. W wyniku, czego faktyczny ciężar podatku ponosi ktoś inny (najczęściej nabywca, rzadziej dostawca)³¹. O możliwości przerzucenia obciążenia

³⁰ *Zarządzanie strategiczne*, t. 1, *Firma na rynku globalnym*, red. J. Key, KE Liber, Warszawa 2004, s. 7.

³¹ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Wyd. Poltext, Warszawa 1995, s. 65.

Rysunek 2
Legalne postawy przedsiębiorstw wobec obciążeń fiskalnych



Źródło: opracowanie własne.

fiskalnego decyduje: rodzaj obciążenia fiskalnego, pozycja podatnika na rynku oraz koniunktura gospodarcza.

Powszechnie akceptowany jest fakt, że daniny publiczne o charakterze pośrednim, a takimi są opłaty i podatki ekologiczne związane z obrotem przerzucane są w większym stopniu oraz znacznie łatwiej i szybciej niż daniny publiczne o charakterze bezpośrednim, jak podatki o charakterze majątkowym. W głównej mierze ta łatwość przerzucania jest wynikiem założenia takiej przerzucalności przez ustawodawcę. Podatki obciążające obroty, tak są konstruowane by obciążać konsumenta, a przedsiębiorstwu przypisana jest rola „inkasenta”. Podjęte inicjatywy skutkują przerzuceniem podatków w przód albo wstecz. Przerzucalność w przód polega na podnoszeniu cen dla nabywców towarów, aby w ten sposób zrekompensować nałożony na dany podmiot ciężar podatkowy. Przerzucalność wstecz, z kolei polega na obniżeniu kosztów działalności przedsiębiorstwa. Zauważyć przy tym należy, że na skalę wykorzystania możliwości przerzucania ciężarów podatkowych istotnie wpływa cykl koniunkturalny. W okresie koniunktury możliwości te są większe, można łatwiej i przy mniejszym oporze otoczenia podnosić cenę oferowanych produktów czy usług lub wynegocjować obniżenie cen zaopatrzeniowych. W okresie dekonunktury możliwości zostają istotnie ograniczone³².

Jeżeli jednak rodzaj daniny, pozycja podmiotu i uwarunkowania mechanizmu rynkowego nie dają szansy rzeczywistego przerzucenia ciężaru fiskalnego na inne podmioty, przedsiębiorstwo w poszukiwaniu sposobu na ochronę swoich korzyści i utrzymanie płynności będzie dążyło do częściowego lub całkowitego uniknięcia podatku. Przedsiębiorstwo w celu legalnego uniknięcia podatku może wykorzystać istniejący w systemie podatkowym system zachęt do podejmowa-

³² W. Szczęсны, *Firma w otoczeniu fiskalnym*, Wyd. Difin, Warszawa 2001, s. 95.

nia określonych działań wykorzystując proponowane ulgi lub zwolnienia podatkowe oraz poszukiwać i wykorzystywać luki prawne w ustawodawstwie podatkowym. Szczególnymi, choć skrajnymi przejawami unikania podatku jest powstrzymanie się od podejmowania działalności gospodarczej bądź wycofanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania lub zmiana miejsca prowadzenia działalności. Przedsiębiorca może podjąć decyzje o niepodjęciu działalności, zaprzestaniu opodatkowanej działalności, czy też o zmianie przedmiotu swojej działalności na taki, który jest dogodniej obciążony fiskalnie. Może też pozostać przy zakresie i przedmiocie działalności, ale zlokalizować ją na terytorium innego, o bardziej korzystnym systemie fiskalnym, państwa.

Trzecią postawą wobec obciążeń fiskalnych jest stosowanie strategii w zakresie poszczególnych danin, która pozwala na optymalizację realizacji przyjętych celów strategii finansowej. Stosowanie strategii wobec danin publicznych w swojej istocie jest procesem złożonym i oznacza ich traktowanie, jako zewnętrznych czynników tworzących specyficzne zagrożenia lub szanse dla przedsiębiorstwa, które należy odpowiednio: osłabiać bądź wykorzystywać, angażując siły i środki będące w dyspozycji przedsiębiorstwa.

Uwzględniając cele strategii finansowej przedsiębiorstw oraz rodzaj i skalę zobowiązań finansowych ponoszonych przez przedsiębiorców w związku z obciążeniami fiskalnymi ustanawianymi przez władzę publiczną w celu realizacji polityki ochrony środowiska nasuwają się pytania o ocenę obowiązujących w tym zakresie regulacji fiskalnych, ich wpływu na realizację celów strategii finansowej oraz o postawy przedsiębiorców wobec nich. Odpowiedzi na te pytania poszukiwano przeprowadzając badanie ankietowe w grupie 25 przedsiębiorstw. W ocenie badanych przedsiębiorstw obowiązujące instrumentarium fiskalne postrzegane jest raczej negatywnie lub negatywnie. Pozytywną lub raczej pozytywną ocenę w zasadniczej mierze otrzymały opłaty ekologiczne. Przy czym liczba wskazań na ocenę pozytywną lub raczej pozytywną była znacznie mniejsza niż w przypadku wskazań na ocenę negatywną lub raczej negatywną. W przypadku podatków ekologicznych i sankcji za nie przestrzeganie zasad i norm ochrony środowiska niektórzy przedsiębiorcy wstrzymali się od odpowiedzi (tabela 2).

Przedsiębiorcy dokonując oceny wpływu obciążeń fiskalnych służących ochronie środowiska odpowiadali na pytania dotyczące wpływu tych obciążeń na rentowność i utrzymanie płynności przedsiębiorstwa. Rozkład otrzymanych odpowiedzi prezentują tabele 3 i 4.

W ocenie badanych przedsiębiorstw konstrukcje fiskalne związane z ochroną środowiska mają bardzo istotny i istotny wpływ na wysokość wypracowanego zysku i w konsekwencji na rentowność przedsiębiorstwa. Przedsiębiorcy ocenili wpływ za istotny i bardzo istotny zarówno w przypadku opłat i podatków ekologicznych – kalkulowanych w koszty działalności i przerzucanych w cenie, a więc neutralnych wynikowo, jak i w przypadku sankcji, które co do zasady jako nie uznawane za koszty uzyskania przychodów zwiększają podstawę do opodatkowania. Takie wskazania mogą sugerować ograniczone możliwości rynkowego przerzucania obciążeń fiskalnych związanych z ochroną środowiska poprzez system cen na nabywcę dobra lub usługi. Dla przedsiębiorstwa oznacza to w prakty-

Tabela 2
Obciążenia fiskalne służące ochronie środowiska w ocenie przedsiębiorców

Ocena	Opłaty ekologiczne		Podatki ekologiczne		Sankcje	
	wskazania	[%]	wskazania	[%]	wskazania	[%]
Pozytywna	3	12,0	0	0,0	0	0,0
Raczej pozytywna	6	24,0	1	4,0	0	0,0
Raczej negatywna	10	40,0	8	32,0	10	40,0
Negatywna	5	20,0	6	24,0	7	28,0
Brak odpowiedzi	1	4,0	10	40,0	8	32,0
Razem	25	100,0	25	100,0	25	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Tabela 3
Wpływ instrumentów fiskalnych związanych z ochroną środowiska na rentowność w ocenie badanych przedsiębiorstw

Ocena wpływu	Opłaty ekologiczne		Podatki ekologiczne		Sankcje	
	wskazania	[%]	wskazania	[%]	wskazania	[%]
Bardzo istotny	8	32,0	6	24,0	9	36,0
Istotny	10	40,0	10	40,0	10	40,0
Przeciętny	4	16,0	5	20,0	4	16,0
Nieznaczący	2	8,0	3	12,0	2	8,0
Brak wpływu	1	4,0	1	4,0	0	0,0
Razem	25	100,0	25	100,0	25	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Tabela 4
Wpływ instrumentów fiskalnych związanych z ochroną środowiska na płynność w ocenie badanych przedsiębiorstw

Ocena wpływu	Opłaty ekologiczne		Podatki ekologiczne		Sankcje	
	Wskazania	[%]	wskazania	[%]	Wskazania	[%]
Bardzo istotny	8	32,0	2	8,0	4	16,0
Istotny	10	40,0	4	16,0	9	36,0
Przeciętny	4	16,0	5	20,0	11	44,0
Nieznaczący	2	8,0	9	36,0	1	4,0
Brak wpływu	1	4,0	5	20,0	-	0,0
Razem	25	100,0	25	100,0	25	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Tabela 5
Najczęściej przyjmowane postawy wobec obciążeń fiskalnych związanych z ochroną środowiska

Przyjmowane postawy	Wskazania	[%]
Akceptacja warunków obciążeń fiskalnych	19	76,0
Podjęcie działań zmierzających do wzrostu cen sprzedaży	10	40,0
Podjęcie działań zmierzających do obniżenia cen zakupu	9	36,0
Korzystanie z przywilejów podatkowych	7	28,0
Szukanie tak zwanych luk w przepisach prawnych	1	4,0
Wycofanie się z działalności będącej przedmiotem opodatkowania	2	8,0
Akceptacja stosowanych sankcji i podjęcie działań zapobiegania im w przyszłości	6	24,0
Akceptacja stosowanych sankcji i nie podejmowanie działań zapobiegania im w przyszłości	8	32,0
Razem liczba przedsiębiorstw	25 ^{a)}	X

^{a)} Możliwa więcej niż 1 odpowiedź – nie sumuje się do wskazanej liczby przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

ce stabilizację poziomu cen i przerzucanie wstecz zwiększonych kosztów fiskalnych na dostawców i/lub pracowników wymuszając niższe ceny surowców, materiałów czy pracy. Może to także dla przedsiębiorcy oznaczać konieczność przerzucania kosztów fiskalnych w ciężar własnego dochodu. Niejednokrotnie bowiem identyfikuje się zachowania przedsiębiorstwa, które są skłonne obniżyć własną marżę zysku i utrzymać poziom oferowanej ceny aby nie stracić pozycji rynkowej i utrzymać odbiorców.

W przypadku pytania o wpływ obciążeń fiskalnych związanych z ochroną środowiska na płynność przedsiębiorstwa uzyskane odpowiedzi były bardziej zróżnicowane niż w przypadku pytania o wpływ na rentowność. Jedynie w przypadku opłat ekologicznych przedsiębiorcy uznali, podobną siłę wpływu jak w przypadku oddziaływania na rentowność. W przypadku podatków ekologicznych uzyskana ocena to wpływ przeciętny, nieznaczny lub brak wpływu. W przypadku stosowania sankcji przedsiębiorcy ocenili jej wpływ jako istotny i przeciętny. Nikt nie wskazał braku wpływu tego instrumentu na płynność finansową.

Ankietowane przedsiębiorstwa zostały również poproszone o wyrażenie opinii dotyczącej najczęściej przyjmowanych postaw wobec obciążeń fiskalnych związanych z ochroną środowiska. Uzyskane w tym zakresie odpowiedzi przedstawia tabela 5.

W opinii badanych przedsiębiorstw podmioty zobowiązane fiskalnie generalnie akceptują ustalone warunki tych obciążeń (19 wskazań). Niemniej jednak badane podmioty często jednocześnie wskazywały na podejmowanie działań zmierzających do kształtowania wysokości daniny. Wśród tych działań zostały wskazane zarówno takie, których rezultatem jest podjęcie próby przerzucenia ciężaru podatkowego (19 wskazań), jak i takie które pozwalają na całkowite lub

częściowe unikanie ciężarów fiskalnych (10 wskazań). Przerzucanie ciężaru podatkowego w przypadku opłat i podatków ekologicznych jest podyktowane samym mechanizmem ustanawiania tych zobowiązań. Są to bowiem rozwiązania z mocy prawa stanowiące koszty działalności przedsiębiorstwa i jako takie są podstawą kalkulowania ceny sprzedaży. Należy jednak zauważyć w powiązaniu z odpowiedziami na pytanie dotyczące wpływu obciążeń fiskalnych na rentowność, że blisko połowa przedsiębiorstw podejmując się kształtowania ciężaru podatkowego poprzez przerzucenie obciążeń wskazywała na podjęcie działań zmierzających do obniżenia ceny zakupu. Można stwierdzić, iż do momentu kiedy poziom ceny nie powoduje problemów ze zbyciem towarów i usług oferowanych przez przedsiębiorstwa nie są one zainteresowane ograniczaniem kosztów, w tym kosztów obciążeń fiskalnych związanych z ochroną środowiska. W konsekwencji nie jest dla nich priorytetem ograniczanie poziomu zanieczyszczeń czy zużycia zasobów naturalnych. W sytuacji gdy jednak rynek silnie reaguje na wzrosty cen i towar/usługa nie znajduje nabywcy producenci są zmuszeni do ograniczania wzrostu cen i szukania oszczędności na kosztach. Uznając przy tym, że jednym z działań może być obniżenie emisji lub zużycia zasobów naturalnych.

W badanej grupie przedsiębiorcy wskazywali również na możliwość obniżenia ciężaru podatkowego poprzez wykorzystanie preferencji i luk w prawie. Przedsiębiorcy mają świadomość różnicowania stawek obciążeń fiskalnych ze względu na skutki dla środowiska i wybierają rozwiązania, które objęte są stawkami niższymi, ale tylko w takim zakresie w jakim mają pewność, że wybór przedmiotu działania nie pogorszy ich sytuacji rynkowej, a oferowany produkt czy usługa znajdują nabywcę.

Interesującym jest także wskazanie na postawy względem stosowanych sankcji. Badane podmioty akceptują obowiązujące sankcje, ale tylko ¼ w badanej grupie wskazywała na podejmowanie działań zmierzających do usunięcia powodu stosowania sankcji i zapobieżenia ich nakładania w przyszłości. Pozostałe podmioty akceptowały istniejące sankcje, ale nie deklarowały jakichkolwiek działań mających na celu ich ograniczenie. Wydaje się, że przyczyna takiego zachowania tkwi w relacji wielkości sankcji do kosztów, które przedsiębiorstwa musiałyby ponieść by podporządkować się obowiązującym normom i limitom. Do momentu gdy stopa obciążenia fiskalnego z tytułu zastosowanej sankcji jest wyższa od kosztów krańcowych redukcji szkody przedsiębiorstwa są bardziej skłonne do usunięcia przyczyny sankcji niż do jej ponoszenia. Jeżeli natomiast stopa obciążenia fiskalnego nie przekracza kosztów krańcowych redukcji szkody – podmioty dążąc do maksymalizacji zysku wolą ponieść sankcję.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania i pozyskane opinie przedsiębiorców w zakresie stosowania i oddziaływania instrumentów fiskalnych służących ochronie środowiska pozwalają wskazać na szereg uwarunkowań ich konstruowania oraz roli, jaką odgrywają w systemie gospodarczym kraju oraz pojedynczego przedsiębiorstwa. Władza publiczna realizując politykę ochrony środowiska podjęła się modyfikacji istniejących obciążeń fiskalnych przystosowując je do wymogów współczesnej gospodarki. W efekcie powstało wiele opłat i podatków ekologicznych nastawionych przede wszystkim na pełnienie funkcji stymulacyjnej, zachęcającej do zachowań proekologicznych. Jednak ich liczba, sposób ustalania obciążenia i wielkości zobowiązania fiskalnego powoduje, że system ten jest postrzegany jako skomplikowany i nieczytelny, narażający przedsiębiorstwo na dodatkowe ryzyko. Przedsiębiorstwa konstruując swoją strategię finansową postrzegają obciążenia fiskalne służące ochronie środowiska, tak jak każdy inny instrument fiskalny. Identyfikują je jako zagrożenie realizacji celów finansowych i podejmują działania, ograniczające ich wpływ. W szczególności przerzucając je za pomocą systemu cen na nabywców lub dostawców oraz wykorzystując preferencje przewidziane w ich konstrukcji.