

Maciej Cieślukowski

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów
Publicznych

m.cieslukowski@ue.poznan.pl

PODATKI I SYSTEM PODATKOWY W EKONOMII ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

Streszczenie: Ekonomia tradycyjna poddawana jest krytyce, gdyż nie potrafi przekonująco wyjaśnić złożonych procesów zachodzących we współczesnej gospodarce oraz nie jest w stanie wskazać rozwiązań globalnych problemów. Ekonomia zrównoważonego rozwoju proponuje alternatywne zorganizowanie światowej gospodarki w XXI wieku według nowego paradygmatu zrównoważonego i zintegrowanego ładu ekonomicznego, społeczno-kulturowego i środowiskowego. Ważnym elementem tego ładu jest odpowiedni system podatkowy. Przyjmując tezę, że zrównoważony rozwój, oprócz wielu innych pozapodatkowych czynników, wymaga również zastosowania zrównoważonych podatków, w artykule podjęto próbę zdefiniowania zrównoważonego podatku i zrównoważonego systemu podatkowego oraz określono kryteria ich oceny.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, podatki, kryteria oceny.

Klasyfikacja JEL: H20, H 30, O10.

TAXES AND TAX SYSTEMS IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT ECONOMICS

Abstract: Traditional economics is being criticized because it is not able to explain the complex phenomena occurring in modern economies or propose effective solutions to global problems. Sustainable Development Economics proposes an alternative order for the global economy in the 21st century according to a new paradigm of sustainable and integrated economic, socio-cultural and ecological development. An important part of the new order is an effective tax system. Assuming a thesis that sustainable development, apart from other factors, needs sustainable taxes, this

paper defines a sustainable tax and a sustainable tax system, as well as indicating the criteria for their assessment.

Key words: sustainable development, taxes, criteria of assessment.

Wstęp

Ekonomia tradycyjna¹ poddawana jest coraz szerszej krytyce, gdyż nie potrafi przekonująco wyjaśnić złożonych procesów zachodzących we współczesnej gospodarce oraz nie jest w stanie wskazać rozwiązań globalnych problemów [Ślódowa-Helpa 2013, s. 9–13]. Współczesną gospodarkę nadal cechują takie zjawiska, jak: wysokie bezrobocie, ubóstwo, korupcja, dewastacja środowiska naturalnego, kryzysy gospodarcze.

Ekonomia zrównoważonego rozwoju (EZR) podjęła próbę alternatywnego zorganizowania światowej gospodarki w XXI wieku. Opowiada się ona za kompleksową przebudową tradycyjnej teorii ekonomii z uwzględnieniem nowego paradygmatu zrównoważonego i zintegrowanego ładu ekonomicznego, społeczno-kulturowego i środowiskowego. Taki ład wymaga zastosowania odpowiednich ram instytucjonalno-prawnych na wszystkich płaszczyznach terytorialnych, począwszy od płaszczyzny globalnej, a kończąc na płaszczyźnie lokalnej. Ważnym elementem tych ram jest odpowiedni system podatkowy. Jednak do tej pory znaczenie podatków w EZR nie było przedmiotem szczególnego zainteresowania badaczy. Podatki były z reguły rozpatrywane odrębnie jako instrumenty polityki społecznej, ekonomicznej i ochrony środowiska naturalnego, bez jednoczesnego uwzględnienia oddziaływania na pozostałe aspekty zrównoważonego rozwoju. Sama natomiast EZR zawiera w odniesieniu do podatków jedynie zbiór pewnych zaleceń i propozycji, nietworzących jednak kompleksowej teorii opodatkowania. Przyjmując tezę, że zrównoważony rozwój, oprócz wielu innych czynników, wymaga również zastosowania zrównoważonych podatków, warto więc rozpocząć rozważania nad podatkami w EZR od sformułowania podstawowych pojęć i kategorii teoretyczno-metodologicznych. W artykule podjęto próbę zdefiniowania

¹ Przez ekonomię tradycyjną autor rozumie wszystkie nurty ekonomiczne nieuwzględniające tematyki zasobów naturalnych oraz ich wewnątrzpokoleniowego oraz międzypokoleniowego podziału, a więc ekonomię klasyczną, neoklasyczną, keynesizm, a także neoklasyczną ekonomię środowiskową.

zrównoważonego podatku i zrównoważonego systemu podatkowego oraz zaproponowano kryteria oceny stopnia zrównoważenia poszczególnych podatków, jak i całego systemu podatkowego.

1. Koncepcja zrównoważonego rozwoju

Ekonomia zrównoważonego rozwoju jest nowym nurtem teorii ekonomii uwzględniającym osiągnięcia kilku wariantywnych wobec ekonomii neoliberalnej szkół, m.in. nowej ekonomii instytucjonalnej, ekonomii społecznej, ekonomii ekologicznej i ekologii industrialnej. Co prawda idea zrównoważonego rozwoju gospodarczego została wykreowana już w 1968 roku przez Klub Rzymski² [Bocian 2011, s. 31], to jednak pierwsze próby ujęcia jej w teoretyczne ramy pojawiły się dopiero pod koniec ubiegłego stulecia. Ważnym impulsem do badań w tym zakresie był szczyt Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) w 1992 roku w Rio de Janeiro na temat środowiska i rozwoju, podczas którego uzgodniono nowe wytyczne dla rozwoju świata pod wspólną nazwą *sustainable development* [ONZ 1992, pkt 1.1]. Jednak przejście do zrównoważonego rozwoju jeszcze nie nastąpiło. Mimo że wiele państw, a także Unia Europejska, uznały i wpisały nowy model rozwoju do głównych aktów prawnych i strategii, to nie są one w stanie sprostać przyjętym zasadom [Rogall 2010, s. 39 i 40]. Wynika to z przyczyn finansowych, organizacyjnych i technicznych [Burchard-Dziubińska 2007, s. 77]. Jedną z najważniejszych jest jednak znaczna rozbieżność stanowisk na temat teoretycznych ram zrównoważonego rozwoju, stanowiących wytyczne dla polityki i praktyki gospodarczej. Ekonomia zrównoważonego rozwoju ciągle pozostaje w sferze konceptualizacji podstawowych kategorii i pojęć [Czaja 2011, s. 158–169]. Problem z ustaleniem tych ścisłych ram teoretycznych wynika z wielowymiarowości zrównoważonego rozwoju. Jak pisze Dobrzański [2007, s. 7]: „Zrównoważony rozwój jest o wszystkim [...]. Dotyczy wszystkich elementów i aspektów życia społeczeństw, współzależnych kwestii społecznych, przyrodniczych, gospodarczych w różnych skalach czasowych i przestrzennych [...]”.

W literaturze przedmiotu występuje wiele komplementarnych definicji i interpretacji zrównoważonego rozwoju [Ślódowa-Hełpa 2013, s. 36–39]. Nowy paradygmat jest z reguły charakteryzowany przez cztery kategorie właściwości: cechy, zasady, cele i łądy. T. Borys [2011, s. 135–137] przedstawia logikę powiązań między tymi kategoriami. Do cech zrównoważonego rozwoju zalicza:

² Organizacja międzynarodowa zrzeszająca uczonych, polityków i praktyków, zajmująca się badaniem globalnych problemów świata. Formalnie została zarejestrowana w Genewie w 1973 roku.

zrównoważenie potrzeb rozwojowych (społecznych, kulturowych i ekonomicznych) z potrzebami ochrony środowiska, trwałość oraz samopodtrzymywanie się.

Do najważniejszych zasad zrównoważonego rozwoju należy zaliczyć [Ślódowa-Helpa 2013, s. 42–43]: zintegrowane podejście (równoważne i całościowe traktowanie racji ekonomicznych, społecznych i ekologicznych), sprawiedliwość międzypokoleniową (zaspokajanie potrzeb materialnych i cywilizacyjnych obecnego pokolenia z równoczesnym tworzeniem warunków do zaspokajania tych potrzeb przez przyszłe pokolenia), sprawiedliwość międzyregionalną i międzygrupową (sprawiedliwy dostęp społeczeństw, grup społecznych i jednostek do ograniczonych zasobów środowiskowych), równoważenie szans lokalnych i ponadlokalnych (równoprawne zaspokajanie potrzeb ogólnospołecznych, regionalnych i lokalnych), partycypację społeczną (udział społeczny w procesach planowania i podejmowania decyzji przez władze publiczne), przezorność i profilaktykę ekologiczną (badanie każdej planowanej działalności od strony oddziaływania na środowisko naturalne), koncentrację na zarządzaniu popytem (odpowiednie dostosowanie modeli konsumpcji w skali globalnej i lokalnej do ograniczonych warunków środowiskowych) oraz zasadę – zanieczyszczający środowisko płaci.

Z kolei cele zrównoważonego rozwoju sprowadza się najczęściej do trzech kategorii: ekologiczne, ekonomiczne i społeczne (społeczno-kulturowe). Wskazane cele powinny być przy tym zintegrowane, a więc podejmowane działania powinny przyczyniać się do osiągnięcia wszystkich celów jednocześnie. Cele zrównoważonego rozwoju przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Cele zrównoważonego rozwoju

Ekologiczne	Ekonomiczne	Społeczno – kulturowe
– ochrona atmosfery ziemskiej – nieszkodzenie przyrodzie – zrównoważone wykorzystanie zasobów odnawialnych i nieodnawialnych	– stabilność gospodarki – zaspokojenie podstawowych potrzeb – stabilność cen – dekoncentracja władzy – internalizacja kosztów zewnętrznych – ograniczenie importu – wydolny budżet państwa przy zapewnieniu odpowiednich standardów zaopatrzenia w dobra publiczne i merytoryczne – sprawiedliwy podział dochodów	– demokracja i praworządność we wszystkich dziedzinach życia – wyeliminowanie ubóstwa – bezpieczeństwo społeczne i opanowanie problemów demograficznych – równość szans i integracja społeczna – bezpieczeństwo zewnętrzne i wewnętrzne – ochrona zdrowia i jakości życia człowieka

Źródło: [Rogall 2010, s. 47].

W końcu zrównoważony rozwój powinien charakteryzować się zintegrowanym łańdź. W najszerszym wymiarze taki łańdź oznacza spójny i jednoczesny łańdź społeczny, ekonomiczny, środowiskowy, przestrzenny oraz instytucjonalno-polityczny. Integralność łańdźów osiąga się – jak podaje Borys [2011, s. 141] – poprzez zrównoważoną ochronę kapitału społecznego, kapitału przyrodniczego, kapitału antropogenicznego (wytworzonego przez człowieka kapitału kulturowego i ekonomicznego), subsydiarność oraz partycypację społeczną.

2. Rola podatków w ekonomii zrównoważonego rozwoju

Podatki w ekonomii zrównoważonego rozwoju są zaliczane do grupy instrumentów polityki gospodarczej i mają służyć między innymi stymulowaniu określonych działań na rzecz zrównoważonego rozwoju [Rogall 2010, s. 339; Czaja 2011, s. 166]. Najczęściej są one kojarzone z podatkami ekologicznymi i ekologizacją systemu fiskalnego. Geneza podatków ekologicznych i ekologizacji systemu fiskalnego sięga szkoły neoklasycznej z lat 20. XX wieku i tzw. podatku Pigou [2009, s. 134] zakładającego internalizację kosztów środowiskowych. EZR zaakceptowała jednak dorobek ekonomii ekologicznej zapoczątkowanej w latach 80. ubiegłego stulecia i jej ekologizację („zazieleśnienie”) systemu podatkowego. Należy jednak zaznaczyć, że same koncepcje podatku ekologicznego oraz ekologizacji systemu podatkowego i jej efekty nie są jednoznaczne. Najogólniej za podatki ekologiczne są uznawane różnego rodzaju daniny publiczne, o ile mają pozytywny wpływ na środowisko naturalne [Bartniczak i Ptak 2011, s. 43 i n.]. Ważną rolę w polityce ekologicznej przywiązuje się również do opłat ekologicznych, które uzupełniają podatki w systemie danin publicznych i oprócz funkcji fiskalnej kształtują również w istotny sposób pożądane zachowania proekologiczne. Ekologizacja systemu podatkowego (i opłat publicznych) może polegać na [np. Barde 1999, s. 20; OECD 2001, s. 33]: wprowadzeniu nowych podatków i opłat ekologicznych, restrukturyzacji istniejących podatków w kierunku efektywniejszej ochrony środowiska oraz ograniczenia subwencji szkodliwych dla środowiska naturalnego. Według przedstawicieli ekonomii ekologicznej wymienione działania powinny być przeprowadzone z zachowaniem zasady neutralności dochodowej, a więc nie powinny wpływać na wielkość dochodów budżetowych ogółem, a jedynie na ich strukturę [Bartniczak i Ptak 2011, s. 86]. Ich efektem powinno być przesunięcie ciężaru podatkowego z pracy (w tym ciężaru składek na ubezpieczenie społeczne), kapitału i konsumpcji na zużycie zasobów naturalnych i zanieczyszczenie środowiska. Natomiast nie można

mówić o reformie ekologicznej, gdy dochody ekologiczne powiększają zasoby budżetowe ogółem lub też są przeznaczone na finansowanie dodatkowych wydatków [Wallart 1999, s. 138].

Zakłada się, że ekologiczna reforma podatkowa, oprócz korzyści w postaci poprawy stanu środowiska naturalnego, przyczyni się do powstania korzyści dodatkowych. W literaturze przedmiotu założenie to określane jest mianem tzw. hipotezy podwójnej dywidendy [Bartniczak i Ptak 2011, s. 86–89], chociaż Rogall – na podstawie doświadczeń niemieckich – wskazuje na dywidendę pięciokrotną [2010, s. 281–282]. Korzyści dodatkowe wyrażają się w: zwiększeniu liczby miejsc pracy, wzmocnieniu systemu ubezpieczeń społecznych, zmniejszeniu kosztów i uzależnienia gospodarki od importu zasobów oraz utrzymaniu pokoju na świecie.

Oprócz ekologizacji systemu podatkowego Rogall [2010, s. 339] proponuje również przebudowę tego systemu w innych kierunkach sprzyjających osiągnięciu celów ekonomicznych i społeczno-kulturowych. Zaleca on takie działania, jak:

- 1) opodatkowanie transakcji finansowych w celu ograniczenia spekulacji finansowych i uregulowania rynków finansowych (podatek Tobina);
- 2) podwyższenie maksymalnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych i stawki podstawowej VAT w celu dofinansowania dóbr merytorycznych, inwestycji ekologicznych i systemu ubezpieczeń społecznych;
- 3) likwidację rajów podatkowych;
- 4) wprowadzenie surowych sankcji za zaniżanie zobowiązań podatkowych;
- 5) wprowadzenie preferencji w podatkach bezpośrednich (dochodowych, majątkowych) zachęcających do zachowań proekologicznych.

Przedstawiciele EZR uważają również, że osiągnięcie zrównoważonego rozwoju wymaga zarządzania globalnego. Proponują więc utworzenie nowej lub wyposażenie już istniejącej organizacji (np. ONZ, ŚOH) w odpowiednie narzędzia fiskalne i źródła finansowania. Wśród preferowanych działań polityki fiskalnej wymieniane jest najczęściej wprowadzenie podatku Tobina, karnych cel za niedotrzymanie standardów ekologicznych, opłat za korzystanie z zasobów globalnych (np. oceanów, przestrzeni powietrznej).

Stopień przestrzegania zaleceń EZR jest bardzo zróżnicowany w poszczególnych państwach. Najbardziej zaawansowana jest ekologizacja systemu podatkowego i opłat publicznych. Pionierami w tym zakresie były państwa skandynawskie, które rozpoczęły kompleksowe reformy już na początku lat 90. ubiegłego stulecia [OECD 2001, s. 49 i n.]. W kolejnych latach ekologizację systemów fiskalnych w różnym stopniu przeprowadziło większość

rozwiniętych państw na świecie, w tym Japonia, Kanada, Korea Płd., Nowa Zelandia, Szwajcaria, USA i państwa członkowskie UE, a także wiele państw rozwijających się, np. Chiny i Turcja. W państwach członkowskich UE proces ekologizacji systemów podatkowych wynikał w dużym stopniu z unijnej polityki ochrony środowiska zawierającej wytyczne w zakresie: harmonizacji podatków pośrednich, podatków od środków transportowych i opłat drogowych, ustalania opłat za wodę oraz pomocy publicznej określającej m.in. dopuszczalny zakres preferencji w podatkach i opłatach ekologicznych [Bartnicki i Ptak 2011, s. 104].

Z powodu kryzysu finansowego wiele państw rozważa również opodatkowanie transakcji finansowych. W 2011 roku Komisja Europejska proponowała zharmonizowanie podatku od transakcji finansowych, a także zasilenie nim unijnego budżetu od 2014 roku (szerzej na ten temat: [Cieślukowski 2013, s. 236]). Państwa członkowskie nie osiągnęły jednak porozumienia w tej sprawie, jednak wyraziły chęć dalszej pogłębionej współpracy. W konsekwencji obecnie zakres opodatkowania transakcji finansowych w poszczególnych państwach jest bardzo zróżnicowany. Wynika to z prowadzonej polityki społeczno-gospodarczej, wielkości rynku finansowego, a także niejednoznacznych wyników badań empirycznych na temat oddziaływania tego opodatkowania na stabilność rynku finansowego [McCulloch i Pacillo 2011, s. 27–33]. Podatek od transakcji finansowych występuje w różnej formie w takich państwach UE, jak: Austria, Belgia, Finlandia, Francja, Grecja, Irlandia, Niemcy i Wielka Brytania [Komisja 2014]. Natomiast Hiszpania, Portugalia i Włochy zamierzają wprowadzić ten podatek do swojego systemu podatkowego w najbliższej przyszłości [Komisja 2013, s. 3].

Po 2008 roku wiele państw podjęło również decyzję o podwyższeniu podatków, przy czym państwa UE podniosły głównie stawki VAT oraz najwyższą stawkę podatku dochodowego od osób fizycznych. W latach 2008–2013 średnia podstawowa stawka VAT dla 27 państw UE wzrosła z 19,5 do 21,3%, a średnia najwyższa stawka podatku dochodowego od osób fizycznych – z 41 do prawie 45% [Komisja 2013a, s. 30 i n.]. Jednak wzrost tych stawek nastąpił głównie w wyniku znacznego wzrostu deficytu budżetowego i długu publicznego na skutek kryzysu finansowego, nie był natomiast spowodowany dążeniem państw członkowskich do uwzględnienia zaleceń EZR. Można również domniemywać, że dodatkowe środki zostały przeznaczone głównie na zmniejszenie deficytów budżetowych, a nie na celowe finansowanie dóbr merytorycznych. Pozostałe propozycje i zalecenia EZR w sferze podatków są raczej przedmiotem dyskusji, gdyż na razie nie znajdują szerszego realnego odzwierciedlenia w konkretnych decyzjach politycznych.

3. Pojęcie zrównoważonego podatku i zrównoważonego systemu podatkowego

Przez zrównoważony podatek można rozumieć podatek, który przyczynia się do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju, a więc do jednoczesnego osiągania celów ekonomicznych, społeczno-kulturowych, ekologicznych i administracyjnych.

Według kryterium wpływu podatku na zrównoważony rozwój można wyróżnić następujące podatki: podatki zrównoważone, podatki umiarkowanie zrównoważone, podatki słabo zrównoważone, podatki neutralne, podatki słabo niezrównoważone, podatki umiarkowanie niezrównoważone oraz podatki niezrównoważone.

Podatki zrównoważone to takie podatki, które przyczyniają się do równomiernego osiągania czterech rodzajów celów, przy czym w analizie zakłada się, że cele administracyjne we wszystkich przypadkach powinny być osiągnięte. Podatki umiarkowanie zrównoważone przyczyniają się do mniej równomiernego rozwoju, gdyż zorientowane są na osiągnięcie trzech celów, natomiast podatki słabo zrównoważone są zorientowane na osiągnięcie tylko dwóch celów. Podatki neutralne są obojętne względem zrównoważonego rozwoju, a więc nie przyczyniają się do tego rozwoju ani też nie wpływają negatywnie na ten rozwój, natomiast podatki niezrównoważone to podatki, które oddziałują negatywnie chociażby na jeden rodzaj celów (z wyjątkiem celów administracyjnych).

Zrównoważony system podatkowy jest zbiorem powiązanych logicznie podatków, który całościowo przyczynia się do zrównoważonego rozwoju. Taki system mogą tworzyć podatki zrównoważone i neutralne. Od zrównoważonego systemu podatkowego należy również odróżnić neutralny i niezrównoważony system podatkowy. Ten pierwszy jest obojętny w odniesieniu do zrównoważonego rozwoju, natomiast ten drugi – wpływa negatywnie na zrównoważony rozwój, a więc dominują w nim podatki niezrównoważone.

4. Kryteria oceny zrównoważenia podatków i zrównoważenia systemu podatkowego

Kryteria oceny zrównoważenia podatków to pożądane ich cechy, właściwości, cele, funkcje, zasady opodatkowania itp. Źródłem tych kryteriów są podstawowe cele i zasady zrównoważonego rozwoju, a także postulaty teorii opodatkowania (np. federalizmu fiskalnego, klubów, optymalnego opodatkowania itp.) i polityki społecznej oraz dotychczasowe osiągnięcia praktyki

gospodarczej. Przy doborze kryteriów oceny stopnia zrównoważenia poszczególnych podatków ważne są również zalecenia statystki w zakresie doboru kryteriów ilościowych i jakościowych. Na podstawie przeprowadzonej analizy wymienionych źródeł, w tabeli 2 zaproponowano łącznie 16 szczegółowych kryteriów oceny stopnia zrównoważenia poszczególnych podatków w podziale na 4 główne grupy: ekologiczne, ekonomiczne, społeczno-kulturowe i administracyjne.

Kryteria ekologiczne są zgodne z pożądanymi efektami ekologizacji systemu podatkowego. Poprzez odpowiednio skonstruowane podatki można osiągnąć różne cele ekologiczne (tabela 1). Internalizacja kosztów środowiskowych polega na uwzględnieniu w cenie sprzedaży produktów i usług faktycznych kosztów eksploatacji zasobów naturalnych poniesionych przy ich wytworzeniu. Internalizacja kosztów środowiskowych jest dokonywana poprzez nałożenie na produkt bądź usługę (lub jednorazowo na każdym etapie ich wytwarzania) dodatkowych podatków lub opłat odpowiadających tym kosztom. Efektem internalizacji jest wzrost ceny produktów i usług, co z kolei z reguły przyczynia się do ograniczenia ich konsumpcji i produkcji.

Przez inwestycje ekologiczne należy rozumieć wszelkie rodzaje inwestycji (rzeczowe, finansowe, w kapitał ludzki itd.), które przyczyniają się w sposób bezpośredni lub pośredni do poprawy stanu środowiska naturalnego. Obejmują one np. rzeczowe inwestycje w energię odnawialną, a także inwestycje finansowe, np. w fundusze oferujące akcje przedsiębiorstw zajmujących się

Tabela 2. Kryteria oceny podatku zrównoważonego

Kryteria ekologiczne	Kryteria ekonomiczne	Kryteria społeczno-kulturowe	Kryteria administracyjne
– internalizacja kosztów środowiskowych	– wydajność fiskalna	– sprawiedliwy podział dochodów	– jawność przepisów i konsultacje społeczne
– inwestycje ekologiczne	– stabilność gospodarki	– lepsze zabezpieczenie emerytalne	– optymalizacja kosztów zapłaty i poboru
– proekologiczne zachowanie konsumentów i przedsiębiorstw	– stymulowanie miejsc pracy i przedsiębiorczości odpowiedzialnej społecznie	– lepsza opieka medyczna	– zadaniowe zarządzanie
– proekologiczne koszty podatkowe	– subsydiarność i przeciwdziałanie efektom zewnętrznym	– kształtowanie odpowiedzialnej konsumpcji i stylu życia	– przeciwdziałanie oszustwom podatkowym

produkcją takiej energii. Państwo może zachęcać do inwestycji ekologicznych różnymi preferencjami zarówno w podatkach bezpośrednich, jak i pośrednich, np. ulgami inwestycyjnymi w podatkach dochodowych, obniżonymi stawkami VAT, niższymi stawkami podatku od transakcji finansowych.

Proekologiczne zachowania konsumentów i przedsiębiorstw wyrażają się w dbaniu o środowisko naturalne. Takim zachowaniom mogą sprzyjać zarówno różne zachęty podatkowe, jak i kary (np. domiar podatkowy, karne opłaty). Na przykład do segregacji śmieci można zachęcać te podmioty obniżeniem podatku dochodowego czy podatku od nieruchomości oraz znacznie wyższymi opłatami za odbiór nieposegregowanych śmieci.

Proekologiczne koszty podatkowe stanowią koszty prowadzenia działalności gospodarczej, które nie wpływają negatywnie na środowisko naturalne. Z listy kosztów uzyskania przychodów powinny więc zostać wykreślone te koszty (lub przynajmniej ich odliczenie od przychodów powinno zostać ograniczone), które negatywnie wpływają na środowisko naturalne. Do takich kosztów można zaliczyć m.in. koszty paliwa, energii, zużycia rzadkich surowców naturalnych. Ograniczenia w zakresie zaliczania niektórych ponoszonych przez podatników kosztów do kosztów uzyskania przychodów wpisują się w koncepcje biznesu odpowiedzialnego społecznie.

Drugą grupę stanowią kryteria ekonomiczne. Wydajność fiskalna podatku wyraża się w dostarczaniu odpowiednich środków finansowych do budżetu na pokrycie wydatków publicznych. Optymalnym rozwiązaniem byłaby sytuacja, w której budżet publiczny zasilany byłby kilkoma zrównoważonymi podatkami w zbliżonym stopniu [Cieślukowski 2013, s. 165]. Wydajność podatku można zmierzyć za pomocą wskaźnika wydajności fiskalnej według wzoru:

$$WWF_{P_t} = \frac{DP_t}{DO_t} - \frac{1}{l_t},$$

gdzie:

WWF_{P_t} – wskaźnik wydajności fiskalnej określonego podatku (P) w okresie t ,

DP_t – dochód z podatku (P) w okresie t ,

DO_t – dochody budżetowe ogółem w okresie t ,

l – liczba podatków w systemie podatkowym w okresie t .

Wynik $WWF_{P_t} = 0$ oznacza, że dany podatek (P) zasila budżet w stopniu proporcjonalnym do liczby podatków w systemie podatkowym, natomiast jeżeli $WWF_{P_t} \neq 0$, to oznacza, że dany podatek zasila budżet w nieproporcjonalnym stopniu.

Zrównoważone podatki powinny przyczyniać się do stabilizowania gospodarki. Literatura w zakresie oddziaływania podatków na koniunkturę

gospodarczą jest obszerna. Wynika z niej, że w największym stopniu do osiągnięcia tego celu przyczyniają się podatki będące automatycznymi stabilizatorami koniunktury, a więc podatki dochodowe z rozbudowaną skalą progresywną [Owsiak 2013, s. 74]. W większości państw na świecie taką skalą charakteryzuje się podatek dochodowy od osób fizycznych. Przypomnijmy jednak, że EZR zaleca umiarkowany i samopodtrzymujący się rozwój gospodarczy w granicach tolerancji przyrody (a nie szybki wzrost gospodarczy eksploatujący w nadmiarze zasoby naturalne) przy zrównoważonym budżecie, tak aby – zgodnie z zasadą sprawiedliwości międzypokoleniowej – nie obciążać kosztami długu publicznego przyszłych pokoleń. Podatek dochodowy od osób fizycznych powinien więc zawierać odpowiednią skalę progresywną odpowiadającą tym zaleceniom.

Wpływ podatków na stabilizację gospodarki można badać również przez pryzmat stabilności różnych rynków. W ostatnich latach głównym przedmiotem zainteresowania jest stabilność rynków finansowych. Jak już wspomniano w pkt 2 artykułu, niektóre państwa rozważają obecnie opodatkowanie transakcji finansowych w celu ograniczenia spekulacji i ustabilizowania wewnętrznych rynków finansowych, a także w celu obciążenia kosztami kryzysu instytucje finansowe. Podatek od transakcji finansowych może również stymulować, poprzez różne preferencje, ekologiczne inwestycje finansowe.

W ekonomii zrównoważonego rozwoju zakłada się, że do wzrostu liczby miejsc pracy powinno przyczyniać się m.in. ekologizacja systemu podatkowego oraz promowanie tzw. biznesu odpowiedzialnego społecznie (*corporate social responsibility* – CSR). Przypomnijmy, że zgodnie z założeniem reformy ekologicznej dodatkowe dochody z podatków i opłat ekologicznych powinny przełożyć się na obniżenie składek na ubezpieczenie społeczne. W rezultacie powinny obniżyć się koszty pracy i powinien nastąpić wzrost liczby miejsc pracy. Tego typu efekty ekologizacji systemu podatkowego potwierdziły zarówno badania symulacyjne, jak i praktyka gospodarcza (Bartniczak i Ptak 2011, s. 89; Rogall 2010, s. 281–282]. Z kolei CRS jest pożądanym modelem prowadzenia działalności gospodarczej w ekonomii zrównoważonego rozwoju. Polega on na dobrowolnym, długotrwałym i świadomym zarządzaniu strategicznym zorientowanym na poszukiwanie synergii pomiędzy trzema obszarami funkcjonowania przedsiębiorstwa: ekonomicznym, społecznym i środowiskowym [Gasiński i Piskalski 2014, s. 13]. Celem CRS jest bardziej odpowiedzialne i etyczne postępowanie biznesu względem wszystkich grup społecznych, na które oddziałuje, z możliwie największym poszanowaniem środowiska przyrodniczego. Przekłada się to m.in. na zadowolenie się umiarkowanym zyskiem w zamian za utrzymanie miejsc i godnych warunków pracy. Państwo może stymulować CRS za pomocą różnych preferencji podatkowych.

Kolejne kryteria ekonomiczne (subsydiarność i przeciwdziałanie negatywnym efektom zewnętrznym) wynikają z zasad federalizmu fiskalnego, a więc funkcjonowania podmiotów na wspólnym rynku i na różnych szczeblach terytorialnych. W takich warunkach zrównoważony podatek nie może dyskryminować towarów, usług, pracy i kapitału pochodzących z innych jurysdykcji podatkowych. Zrównoważone podatki muszą więc być w odpowiednim stopniu zharmonizowane.

Podatki mogą przyczynić się do osiągnięcia wielu efektów społeczno-kulturowych. Sprawiedliwy podziału dochodów za pomocą podatków, mimo że stanowi przedmiot wieloletnich badań ciągle pozostaje zagadnieniem kontrowersyjnym. Można sądzić, że zasadę sprawiedliwości wewnątrzpokoleniowej, najlepiej odzwierciedla podatek od dochodów osobistych z rozbudowaną skalą progresywną i wysoką stawką maksymalną oraz wysoką kwotą wolną od podatku [Young 2003, s. 145 i n.]. Oprócz czynników psychologicznych (osobom bogatszym łatwiej jest zaakceptować wyższą stawkę), za takim podatkiem przemawia również istotny w ostatnich latach wzrost stawek VAT, który zwiększył ciężar podatkowy ponoszony przez gospodarstwa domowe o niskich dochodach.

Zgodnie z postulatami EZR państwo powinno zapewnić wszystkim obywatelom m.in. godną emeryturę oraz równy i rozsądny dostęp do opieki zdrowotnej. Jeżeli państwo nie jest w stanie spełnić tego postulatu w ramach systemu publicznego, to powinno wspierać i zachęcać obywateli do korzystania z odpowiednich świadczeń oferowanych przez sektor prywatny. Do tego celu mogą służyć podatki zawierające stosowne preferencje, np. ulgi w podatkach dochodowych z tytułu korzystania z prywatnej opieki medycznej i oszczędzania emerytalnego, zwolnienie usług medycznych i usług finansowych z VAT. Tego typu rozwiązania występują m.in. w większości państw członkowskich UE [np. Cieślukowski 2011, s. 7–10].

EZR postuluje oddziaływanie na konsumenta i ograniczenie jego suwerenności w przypadku znacznej konsumpcji tzw. dóbr demerytorycznych prowadzącej do powstania negatywnych skutków środowiskowych i społecznych. Przykładami takich dóbr są używki, niezdrowa żywność, broń, niebezpieczne prowadzenie pojazdu itd. Podatki można wykorzystać do kształtowania pożądanego modelu konsumpcji. Na przykład, poprzez podnoszenie lub obniżanie stawek VAT i akcyz można zniechęcać lub zachęcać do konsumpcji określonych towarów i usług.

Ostatnią grupę stanowią kryteria administracyjne. Kryteria te były już wielokrotnie omawiane w literaturze z zakresu podatków. Autorzy są zgodni, że mają one charakter uniwersalny i powinny być przestrzegane bez względu na model gospodarki rynkowej. Zapewniają one sprawne funkcjonowanie

administracji podatkowej, co sprawia, że podatki będą lepiej spełniać kryteria środowiskowe, ekonomiczne i społeczno-kulturowe. Warto w tym miejscu jedynie zwrócić uwagę, że w tabeli 3 nie wymieniono popularnego kryterium przejrzystości podatków, utożsamianego najczęściej z ich prostą konstrukcją oraz łatwą i taną obsługą administracyjną [Grądański 2004, s. 137]. Kryterium przejrzystości stoi w pewnej sprzeczności z postulatami EZR. W ekonomii tej podatki, poprzez liczne preferencje, wykorzystuje się do oddziaływania na decyzje i postępowanie podatników, więc nie należy oczekiwać, że będą to podatki proste i łatwe w obsłudze zarówno dla podatników, jak i administracji podatkowej. Dalszą konsekwencją stymulacyjnej funkcji podatków w EZR jest zastąpienie postulatu minimalizacji kosztów zapłaty i poboru ich optymalizacją, czyli najlepszym dostosowaniem kosztów do panujących warunków.

Zakończenie

Z przedstawionych kryteriów oceny stopnia zrównoważenia poszczególnych podatków nasuwają się dwa zasadnicze pytania:

1. Czy każdy podatek jest w stanie spełnić wszystkie kryteria jednocześnie i w jakim stopniu?
2. Czy wszystkie podatki w systemie powinny być zrównoważone, czy też poszczególne podatki powinny spełniać wybrane kryteria, tak aby uzupełniały się i w całości tworzyły zrównoważony system podatkowy?

Odpowiedź na te pytania wymaga przeprowadzenia dalszych pogłębionych badań. Punktem wyjścia powinna być ocena podatków w danym systemie podatkowym według przedstawionych kryteriów. Biorąc jednak pod uwagę wieloaspektowość zrównoważonego rozwoju, skonstruowanie podatku spełniającego wszystkie kryteria wydaje się nierealne. Potwierdziła to już teoria finansów, która odrzuciła koncepcję tzw. podatku jedynego [Dolata 2013, s. 24–25]. Uwzględnienie wszystkich kryteriów w jednym podatku może na zbyt skomplikować jego konstrukcję, a także zmniejszyć szanse jednoczesnego osiągnięcia wszystkich celów zrównoważonego rozwoju ze względu na sprzeczności między tymi celami. Należy szczególną uwagę zwrócić na relację między postulatami sprawiedliwego opodatkowania a stymulowania rozwoju i zachowań konsumenckich. Na tym etapie rozważań wydaje się więc, że bezpieczniejszym rozwiązaniem jest konstrukcja kilku uzupełniających się podatków skupionych na osiągnięciu wybranych celów. Wówczas w systemie podatkowym powinny przeważać podatki umiarkowane lub słabo zrównoważone.

Bibliografia

- Barde, J.P., 1999, *Environmental Taxes. Recent Developments in China and OECD Countries*, OECD.
- Bartniczak, B., Ptak, M., 2011, *Opłaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Bocian, A.F., 2011, *Globalizacja a zrównoważony rozwój*, w: Poskrobko, B. (red.), *Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Białystok.
- Borys, T., 2011, *Interdyscyplinarność ekonomii zrównoważonego rozwoju*, w: Poskrobko, B. (red.), *Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Białystok.
- Burchard-Dziubińska, M., 2007, *Koszty transakcyjne wdrażania zrównoważonego rozwoju*, w: Poskrobko, B., Dobrzański, G. (red.), *Problemy interpretacji i realizacji zrównoważonego rozwoju*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok.
- Cieślukowski, M., 2011, *Opodatkowanie emerytur w Unii Europejskiej*, w: *Problemy zabezpieczenia emerytalnego w Polsce*, Polityka Społeczna, Numer specjalny, cz. I.
- Cieślukowski, M., 2013, *Wielokryterialna ocena systemu zasobów własnych Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Czaja, S., 2011, *Nowe kategorie ekonomiczne w teorii zrównoważonego i trwałego rozwoju*, w: Poskrobko, B. (red.), *Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Białystok.
- Dobrzański, G., 2007, *Wstęp*, w: Poskrobko, B., Dobrzański, G. (red.), *Problemy interpretacji i realizacji zrównoważonego rozwoju*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok.
- Dolata, S., 2013, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Lex & Wolters Kluwer Business, Warszawa, 3 wyd.
- Gasiński, T., Piskalski, G., 2014, *Zrównoważony biznes. Podręcznik dla małych i średnich przedsiębiorstw*, <http://www.mg.gov.pl/files/upload/7904/podrecznik.pdf> [dostęp: 17.05.2014].
- Grądański, F., 2004, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Komisja, 2013, Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, Brussels, 14.2.2013, COM(2013) 71 final.
- Komisja, 2013a, Taxation Trends in European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Eurostat Statistical Books, European Commission, Luxembourg.
- Komisja, 2014, „Taxes in Europe” database, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm [dostęp: 9.05.2014].
- McCulloch, N., Pacillo, G., 2011, *The Tobin Tax: a Review of the Evidence*, Institute of Development Studies, University of Sussex, Brighton, Research Report 68.

- OECD, 2001, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, OECD.
- ONZ 1992, Report of the United Nations Conference on Environment and Development, Rio de Janeiro, 3–14 June 1992, vol. 1, Resolutions adopted by the conference, Anex II, Agenda 21, New York, pkt 1.1.
- Owsiak, S., 2013, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pigou, A., 2009, *Economics of Welfare*, Transaction Publishers, New Jersey.
- Rogall, H., 2010, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju*, Zys i S-ka, Poznań.
- Słodowa-Helpa, M., 2013, *Rozwój zintegrowany. Warunki, wymiary, wyzwania*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa.
- Young, H.P., 2003, *Sprawiedliwy podział*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.
- Wallart, N., 1999, *The Political Economy of Environmental Taxes*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham.