Marek MAZURKIEWICZ

FINANSOWE INSTRUMENTY OCHRONY ŚRODOWISKA W SYSTEMIE FINANSOWYM PRZEDSIĘBIORSTW - PRZESŁANKI, STRUKTURA I FUNKCJE

Ochrona środowiska jest dziedziną, w której praktyczne stosowanie rachunku ekonomicznego nie jest rzeczą łatwą. Skuteczne stosowanie środków ekonomicznych w tej dziedzinie komplikuje, obok trudności technicznych także okoliczność, że prawny obowiązek ponoszenia nakładów spoczywa w zasadzie na sprawcach naruszania równowagi środowiska, podczas gdy korzyści osiągane w rezultacie podejmowanych przedsięwzięć ochronnych mają z reguły charakter korzyści ogólnospołecznych. W praktyce działa zasada braku kompensacji, tzn. ten kto powoduje koszty zewnętrzne, tj. naruszenie środowiska, nie ponosi ich bezpośrednich konsekwencji, natomiast ten kto kreuje korzyści nie jest za nie w wyraźny sposób nagradzany.

Dylemat stosowania środków ekonomicznych w dziedzinie ochrony środowiska związany jest z naturalną sprzecznością pomiędzy wąsko pojętymi interesami poszczególnych podmiotów gospodarujących (głównie przedsiębiorstw) a szeroko pojętym interesem ogólnospołecznym. Niekonsekwencje w stosowaniu w tej dziedzinie środków ekonomicznych na szeroką skalę wynikają z dwóch względów, tj. z wiary w skuteczność środków prawno-administracyjnych i apeli społecznych, nie uzasadnionej jednak pozytywnymi doświadczeniami z jednej strony oraz z fałszywego utożsamiania interesów poszczególnych jednostek gospodarki uspołecznionej z interesem ogólnospołecznym z drugiej.

Od dawna zwraca się uwagę na możliwość i konieczność opracowania społeczno-ekonomicznego modelu ochrony środowiska. W warunkach gospodarki planowej zadanie to musi polegać na zbudowaniu takiej formuły rachunku efektywności ekonomicznej, która uwzględniałaby nie tylko indywidualne ale i społeczne koszty wykorzystania zasobów środowiska w działalności produkcyjnej i inwestycyjnej. Szerokie wykorzystywanie instrumentów ekonomicznych w sferze ochrony środowiska jest jedną z dróg prowadzących do zahamowania procesu degradacji warunków życia człowieka. Chodzi o kreowanie, obok ograniczeń administracyjnych takich środków przymusu ekonomicznego, które skłoniłyby podmioty gospodarujące nie tylko do racjonalnego wykorzystania zasobów środowiska, lecz również do ponoszenia nakładów na ich restytuowanie.

Przedsięwzięcia w dziedzinie ochrony środowiska powinny stać się opłacalne nie tylko w sensie społecznym, lecz także ekonomicznym i to w skali zarówno makro- jak i mikroekonomicznej.

Wyodrębnienie rzeczywistych i pełnych kosztów ochrony środowiska jest utrudnione, bo urządzenia ochronne na ogół nie stanowią oddzielnych obiektów, lecz są elementami składowymi instalacji produkcyjnych i tam jako nakłady na produkcję są rozliczane. Badania poziomu i struktury kosztów w tym przedmiocie nie ułatwia stosowany w Polsce system rachunkowości przedsiębiorstw nie wyodrębniający, jak dotychczas, całości nakładów i kosztów związanych z ochroną. Najpoważniejszym elementem wydatków na ochronę środowiska, oddziaływującym na społeczne koszty produkcji są nakłady na budowę urządzeń służących temu celowi. Realizacja zadań w tym przedmiocie wymagą dużych nakładów inwestycyjnych i znacznych kosztów eksploatacyjnych, przynosząc odległe w czasie i często niewymierne efekty, bardziej natury społecznej niż ekonomicznej.

Ujawnione w sprawozdawczości GUS nakłady te, choć bardzo poważne, są jednak wyraźnie zaniżone.

Nie dają one obrazu całości poniesionych nakładów, gdyż jak wynika z przedstawionej przez GUS ich specyfikacji, obejmują tylko wartość kompletnych obiektów lub kompleksowo wyodrębnionych zadań związanych z ochroną środowiska, pomijając inne obiekty i zadania służące ochronie,ale planowane i realizowane jako część składowa nakładów na działalność podstawową (produkcyjną i inną) jednostek gospodarczych i w ramach tamtej działalności rozliczanych.

To samo w jeszcze większym stopniu dotyczy kosztów eksploatacyjnych związanych z ochroną środowiska. Ujawniany w sprawozdawczości przedsiębiorstw udział tych kosztów ochrony środowiska w kosztach własnych przedsiębiorstw jest nie tylko dlatego bardzo niski, że słabo rozwinięta jest działalność ochronna oraz niskie są stawki opłat za korzystanie z zasobów naturalnych, ale przede wszystkim dlatego, że przeważająca część kosztów związanych z ochroną „tonie" w kosztach działalności podstawowej naszych jednostek gospodarczych. Nie przypadkowo też chyba koszty te nie są prezentowane w oficjalnych wydawnictwach GUS dotyczących ochrony środowiska.

Elementy ekonomiczne ochrony środowiska muszą być uwzględniane w kalkulacji kosztów oraz cen. Do działalności ochronnej powinna być stosowana zasada internalizacji kosztów, wyrażająca się zaliczeniem do kosztów własnych przedsiębiorstwa zarówno takich składników jak amortyzacja i inne koszty eksploatacji urządzeń ochronnych oraz koszty utrzymania zakładowej służby ochrony środowiska w przedsiębiorstwie, jak i, poprzez opłaty za korzystanie z zasobów naturalnych, społecznych kosztów ochrony ponoszonych poza przedsiębiorstwem, obciążających całe społeczeństwo.

Wprowadzona reforma gospodarcza umożliwia wdrożenie rachunku ekonomicznego w dziedzinie ochrony środowiska. Jednym z jej bezpośrednich skutków jest rzeczywiste umożliwienie podmiotów gospodarujących na efektywność podejmowanych przedsięwzięć wyrażającą się w wyniku finansowym. Ustawodawstwo reformy gospodarczej stwarza możliwość ekonomicznego oddziaływania na rzecz ochrony środowiska, stwarza bowiem warunki, w których niezbędne przedsięwzięcia ochronne stawać się mogą opłacalne dla potencjalnych sprawców zanieczyszczenia środowiska. Problem jednak w tym, by ta możliwość stała się rzeczywistością.

W polskim systemie prawnym ochrony środowiska występują zarówno niektóre podatki ekologiczne (np. podatek od nieruchomości od jednostek gospodarki uspołecznionej w części dotyczącej gruntów użytkowych na cele nierolnicze), świadczenia typu odszkodowawczego (np. świadczenia pieniężne na rzecz ochrony lasów z tytułu szkodliwego oddziaływania gazów i pyłów) – obie te formy mają jednak w Polsce znaczenie w istocie marginesowe. Dominującą pozycją wśród stosowanych w naszym kraju instrumentów prawnofinansowych kształtowania i ochrony środowiska zajumują opłaty publiczne za prawo do gospodarczego korzystania ze środowiska i wprowadzenia w nim zmian, co dotyczy sytuacji kiedy działalność odbywa się z zachowaniem wymogów prawa, oraz kary pieniężne za naruszenie wymagań ochrony środowiska jako forma sankcji za korzystanie ze środowiska w sposób bezprawny bez wymaganego zezwolenia lub z przekroczeniem jego warunków.

Na daninowy charakter polskich opłat ekologicznych wskazuje przede wszystkim to, iż są one świadczeniami przymusowymi i bezzwrotnymi, ustalanymi w wysokości i terminach określonych aktem ustawodawczym i pobieranym od podmiotów gospodarujących na pokrycie wydatków publicznych, związanych z kształtowaniem i ochroną środowiska. O ich charakterze jako opłat publicznych – co różni je od będących również formą daniny podatków ekologicznych – decyduje wzajemność świadczeń i korzyści oraz okoliczność, że obowiązkowi opłatowemu podmiotu obciążonego opłatą ekologiczną towarzyszy skonkretyzowane uprawnienie tego podmiotu do gospodarczego korzystania ze środowiska na warunkach określonych zezwoleniem właściwego organu ochrony środowiska, co jest właśnie przesłanką legalności działania podmiotu uprawnionego.

Zasadnicze przyjęcie za podstawę określenia wysokości stawek opłat ekologicznych kryterium kosztu nie wyklucza – również charakterystycznej dla wszystkich opłat publicznych – możliwości normatywnego podmiotowego i (lub) przedmiotowego zróżnicowania wysokości stawek oraz określenia zwyżek, zniżek i zwolnień od obowiązku opłatowego. Kwestia czy i o ile ulgi te i zwolnienia są w stosunku do konkretnych normatywnie ustalonych podmiotów i przedmiotów ochrony rzeczywiście uzasadnione (na co zwracano uwagę), stanowi problem odrębny, nie zmieniający jednak istoty rzeczy. Sama możliwość odchylania poziomu opłat od rzeczywistego kosztu różni natomiast jakościowo opłaty ekologiczne jako kategorię finansową od instytucji odszkodowań za szkody w środowisku oraz od cen.

Ścisły związek elementów prawnych instytucji opłat ekologicznych z elementami ekonomicznymi kategorii kosztów środowiskowych powoduje, że prawidłowe, skuteczne dla realizacji określonej polityki ekologicznej państwa, unormowanie systemu tych opłat wymaga uprzedniego rozstrzygnięcia i uwzględnienia w regulacjach prawnych ważkich dla ochrony i kształtowania środowiska problemów ekonomicznych.

Przede wszystkim warunkiem ekonomicznie uzasadnionego ustalenia wysokości opłat jest w tych warunkach dysponowanie poprawnym metodologicznie rachunkiem kosztów środowiskowych, obejmującym kompleksowo i zgodnie z rzeczywistością całość szkód w środowisku i nakładów niezbędnych oraz faktycznie ponoszonych na ochronę i kształtowanie środowiska związanych z jego gospodarczym wykorzysta-

niem. Tymczasem – stosowane w Polsce metody rachunku ekonomicznego w tym zakresie są, delikatnie rzecz ujmując – wysoce niedoskonałe. Brak jest nawet ewidencyjnego wyodrębnienia jako wydzielonych pozycji całości szkód i nakładów ekologicznych – statystyka i sprawozdawczość w tym zakresie tak poszczególnych jednostek gospodarczych, jak i w układzie regionalnym i krajowym, ujmuje je jedynie wybiórczo, a stosowany system rachunkowości nie pozwala na pełne zestawienie ponoszonych kosztów i nakładów bieżących i inwestycyjnych na ten cel. Wiele z nich „tonie" bez ich ewidencyjnego wyodrębnienia w ogólnych kosztach i nakładach innych rodzajów działalności – głównie podstawowej działalności produkcyjnej jednostek gospodarczych – co udaremnia rzetelne przeprowadzenie zarówno w skali mikro-, jak i makroekonomicznej rachunku efektywności szkód i zagrożeń środowiskowych. W konsekwencji prezentowane na ten temat informacje opierają się na mniej lub bardziej precyzyjnych danych szacunkowych i wybiórczo tylko ujmowanych kosztach i nakładach, a ustalone w oparciu o te informacje wielkości opłat bywają już w momencie ich stanowienia obciążone błędami arbitralności i w praktyce zaniżane w stosunku do rzeczywistych społecznych kosztów środowiskowych.

Ewolucja procesów gospodarczych, a w szczególności obserwowane zwłaszcza w ostatnich latach procesy inflacyjne powodują, że wysokość opłat ekologicznych, jeśli mają one uwzględniać rzeczywisty poziom społecznych kosztów środowiskowych, powinna być sukcesywnie aktualizowana stosownie do wzrostu tych kosztów i zmian wartości pieniądza.

W odniesieniu do przeważającej większości opłat ekologicznych obserwujemy relatywny spadek ich realnej wysokości i w konsekwencji konieczność okresowych możliwie częstych nowelizacji ich stawek.

Uważa się powszechnie za najwłaściwsze, by niezależnie od miejsca ujawnienia i likwidacji szkód i zagrożeń ekologicznych, nakłady te finansować w ostatecznym efekcie z funduszów i na koszt jednostek gospodarczych – sprawców szkód – temu też celowi służy prawny mechanizm opłat ekologicznych i tworzonych z nich celowych funduszów ekologicznych. Pozostaje tu jednak otwartym bardzo ważne dla struktury prawnej opłat pytanie dotyczące „pojemności" poszczególnych opłat. Pytanie to sprowadza się do kwestii czy stawki opłat obejmować powinny równowartość całości względnie przeważającej większości szkód i zagrożeń środowiskowych przy uwzględnieniu w konsekwencji refundacji z kwoty pobieranych opłat całości lub części nakładów na ochronę i kształtowanie środowiska ponoszonych w ich własnym zakresie przez jednostki gospodarcze korzystające ze środowiska, czy też – jak to ma obecnie miejsce – stawki opłat ekologicznych obejmować powinny tylko wartość nakładów na ochronę i kształtowanie środowiska dokonanych w skali regionalnej lub ogólnokrajowej, z zobowiązaniem jednostek gospodarczych korzystających ze środowiska do pokrywania przeważającej części nakładów ekologicznych z ich własnych funduszów na własny rachunek. Przyjęcie pierwszego wariantu pociągałoby za sobą wzrost zainteresowania tymi nakładami jednostek gospodarujących z równoczesnym jednak ich naciskiem na partycypację w akumulowanych z pobieranych opłat funduszach ekologicznych. Drugi wariant pozwala wprawdzie na maksymalną koncentrację tworzonych z opłat funduszów na kompleksowe

przedsięwzięcia ochronne, wyzwala jednak paradoksalną (sygnalizowaną wielokrotnie) sytuację, kiedy przy relatywnie niskich stawkach opłat ekologicznych „opłacalnym" staje się „oszczędzanie na nakładach ochronnych" w jednostkach gospodarczych i preferowanie przez nie „brudnych" ekologicznie technologii.

Opłaty ekologiczne jako forma danin publicznych są dzisiaj w Polsce źródłem tworzenia – analizowanych funduszów ekologicznych funkcjonujących jako fundusze celowe systemu budżetowego. Opłaty te spełniają, jak wiele innych instytucji prawnofinansowych, przede wszystkim funkcję redystrybucyjną poprzez uszczuplenie przychodów podmiotów gospodarczych obciążonych obowiązkiem opłatowym i przesuwanie ich na rzecz scentralizowanych funduszów celowych budżetu. W tym obszarze realizowana jest równocześnie metodami prawa finansowego funkcja kompensacyjna opłat ekologicznych: scentralizowane nakłady na ochronę i kształtowanie środowiska wydatkowane przez celowe fundusze ekologiczne systemu budżetowego pochodzą w istocie ze środków obciążonych obowiązkiem opłatowym jednostek gospodarczych, których działalność potrzebę scentralizowanych nakładów ekologicznych wywołała i które same z nakładów tych w ostatecznym efekcie odnoszą korzyści. Mechanizmy redystrybucji finansowej i kompensacji nakładów sięgają jednak znacznie dalej: wartość opłat ekologicznych jako kosztów działalności gospodarczej prowadzonej zgodnie z prawem nie obciąża bowiem wyniku finansowego jednostek gospodarczych korzystających ze środowiska i objętych obowiązkiem opłatowym – wartość uiszczanych przez nie opłat traktowana jako element kosztów ich działalności jest przerzucana w cenie wyrobów i usług na ich odbiorcę – na konsumenta.

Analiza wielkości i struktury wymierzanych opłat ekologicznych i struktury planowanych i realizowanych z funduszów ekologicznych nakładów pozwalają na wykorzystywanie pochodzących stąd informacji jako najbardziej syntetycznego, w wyrażeniu pieniężnym, obrazu wielkości zagrożeń środowiskowych powodowanych działalnością gospodarczą człowieka oraz stopnia przeciwdziałania źródłom i skutkom tych zagrożeń. W tym aspekcie możemy mówić o spełnieniu przez opłaty ekologiczne i tworzone z nich fundusze celowe funkcji ewidencyjno-kontrolnej.

W literaturze przedmiotu eksponuje się szczególnie funkcję motywacyjną (bodźcową) opłat ekologicznych, którą spełniać one mają w stosunku do jednostek korzystających ze środowiska. Funkcja ta wyrażać się ma w szczególności w tym, że opłaty, obciążając koszty własne podmiotu gospodarującego, zmuszają go niejako do uwzględnienia w procesach korzystania z zasobów naturalnych celowości i gospodarki w dysponowaniu tymi zasobami oraz do stosowania „czystych" technologii i instalowania urządzeń ochronnych. W ten bowiem sposób obciążenia finansowe z tytułu opłat ulegają zmniejszeniu, w konsekwencji obniżają się koszty i maksymalizacji ulega zysk i fundusze tworzone z zysku. Również w stosunku do odbiorcy wytwarzanych przy korzystaniu z zasobów naturalnych środowiska wyrobów czy usług opłata może oddziaływać motywacyjnie. Uwzględnienie bowiem w kosztach wartości nakładów pracy społecznej niezbędnej dla eliminacji kosztów środowiskowych związanych z wytwarzaniem określonych wyrobów czy świadczeniem usług prowadzić powinno do wydatnego wzrostu ich ceny, a to w konsekwencji działa prohibicyjnie na rozmiary popytu, stwarzając zainteresowanie

odbiorców nabywaniem substytutów tych wyrobów i usług nie stwarzających zagrożeń dla środowiska naturalnego i w konsekwencji przez brak obciążeń wartością opłat, tańszych. Spadek popytu na określone zbyt drogie w danych warunkach wyroby i usługi skłaniać powinien także producentów do ograniczenia produkcji i zmniejszenia w ten sposób zagrożenia środowiska naturalnego, a także zużywania jego nieodnawialnych zasobów albo do obniżki cen, czego jednym ze źródeł powinno być oszczędne korzystanie ze środowiska i stosowanie jeszcze czystszych technologii, gdyż to przez obniżkę obciążeń opłatowych pozwala na obniżenie ceny.

O ile efekty redystrybucyjne i ewidencyjno-kontrolne funkcjonujących dziś w Polsce opłat ekologicznych są w praktyce wyraźnie dostrzegalne, to ich motywacyjne oddziaływanie – tak w teorii eksponowane – jest w rzeczywistości dalekie od założeń modelowych. Jak bowiem wykazały przeprowadzone badania, opieranie poziomu większości cen stosowanych w obrocie na formule kosztowej albo wręcz na kryteriach pozaekonomicznych, przy występującym głębokim braku równowagi rynkowej i wykorzystywaniu przez producentów ich pozycji monopolistycznej wobec odbiorców, eliminują bodźce ekonomiczne skłaniające do minimalizacji kosztów. Wręcz przeciwnie maksymalizacja kosztów – jeśli można ją tylko w miarę racjonalnie uzasadnić i obronić – a przez to wzrost cen są dla wielu jednostek gospodarczych pożądane i to tym bardziej, że w gałęziach gospodarki cechujących się wysokim stopniem zagrożeń ekologicznych i wysokim udziałem kosztów ochrony środowiska w kosztach ogółem jest szeroko stosowana praktyka dotacji przedmiotowych i rachunku różnic wyrównawczych cen, jeśli ceny zbytu nie pokrywają planowanych kosztów i normatywnego poziomu zysku. Jeśli się przy tym uwzględni, że przy aktualnym normatywnie określonym bardzo niskim poziomie stawek większości opłat ekologicznych w Polsce obciążenie wartością opłat kosztów jednostek korzystających gospodarczo ze środowiska jest z zasady niższe od kosztu instalowania i utrzymywania w ruchu urządzeń ochronnych, których skuteczne działanie uwolniłoby jednostkę gospodarczą od obowiązku opłatowego lub obowiązek ten obniżyło, trudno się dziwić słyszanym często ze strony praktyki głosom, że oddziaływanie motywacyjne opłat ekologicznych jest dziś wysoce wątpliwe, że funkcję tę przejęły wobec jednostek korzystających ze środowiska kary pieniężne wymierzone im w razie sprzecznego z prawem naruszania wymogów jego ochrony.

Pod względem zastosowanej przez ustawodawcę techniki legislacyjnej kary pieniężne za naruszenie wymagań ochrony, wykazują one pewne podobieństwa z daninami ekologicznymi – opłatami za gospodarcze korzystanie ze środowiska i wprowadzanie w nim zmian. Podobieństwa te wyrażają się m. in. w analogicznych rozwiązaniach przy określaniu trybu ustalania kar pieniężnych i opłat oraz wysokości stawek jednostkowych kar pieniężnych, które są z zasady wielokrotnością wysokości stawek opłat ekologicznych, są jednak tylko zewnętrzne. Treści i funkcje tych dwu instytucji prawnofinansowych są zasadniczo różne.

Przedmiotem ekologicznych kar pieniężnych są działania bezprawne, działania polegające na naruszeniu wymogów ochrony środowiska naturalnego z naruszeniem prawa, bez wymaganego zezwolenia właściwego organu lub wbrew warunkom tego zezwolenia. Kary te spełniają przede wszystkim funkcję represyjną – stanowią prawną formę odpowiedzialności ekonomicznej (finansowej), której mechanizm

prawny sprowadza się do obciążenia finduszów własnych jednostek gospodarczych sprawców bezprawia ekologicznego wielokrotnością wartości wywołanych ich działalnością szkód środowiskowych (na tym założeniu opiera się konstrukcja normatywna jednostkowych stawek kar) z niemożnością przerzucenia przez sprawców ciężaru kar na odbiorców ich wyrobów i usług. Kwota kar bowiem jako strata wywołana działaniem bezprawnym nie może być odniesiona w koszty działalności gospodarczej, obciąża wynik finansowy jednostki gospodarczej zwiększając ponadto podstawę jej opodatkowania podatkiem dochodowym. W konsekwencji w państwowych jednostkach gospodarczych działających na zasadach rozrachunku gospodarczego, samodzielnych i samofinansujących się, a także w jednostkach opartych na własności grupowej lub innych prawnie wyodrębnionych funduszach, obciążenie ich finansowymi karami ekologicznymi odbija się bezpośrednio na ich wyniku finansowym, uszczupla zysk i fundusze tworzone z zysku do podziału – w tym fundusze udziału załogi w zysku. Funkcja represyjna kar pieniężnych wiąże się również z procesami redystrybucji dochodów: kwota odprowadzanych przez sprawców naruszeń kar uszczuplając ich fundusze zasila scentralizowany fundusz ochrony środowiska.

Trudno natomiast przypisywać, jak to się czasem zdarza, ekologicznym karom pieniężnym realizowanie przez nie funkcji kompensacyjnej czy odszkodowawczej – przeczy temu choćby normatywne założenie określenia wysokości tych kar w postaci wielokrotności wartości spowodowanych szkód ekologicznych. Również chyba oczywistym nieporozumieniem jest, spotykane także niekiedy, odmawianie tym karom spełnienia przez nie funkcji motywacyjnej. Właśnie przecież one przez bezpośrednie oddziaływanie na sferę funduszów materialnego zainteresowania pracowników (wynagrodzeń i udziału w zysku do podziału) uruchamiają i uruchamiać będą w samofinansujących się jednostkach gospodarczych najsilniejsze bodźce ekonomiczne przeciwdziałające powstawaniu zagrożeń dla środowiska.