

WYBRANE PROEKOLOGICZNE PREFERENCJE PODATKOWE

I. Wprowadzenie

Nielatwym do uniknięcia następstwem stałego rozwoju cywilizacyjnego pozostaje pogłębiająca się degradacja środowiska naturalnego. Dzieje się tak m.in. dlatego, że ekspansja gospodarcza, wzrost liczby ludności, postęp techniczny oraz szereg innych czynników pociągają za sobą nieustający rozrost szeroko pojętej infrastruktury technicznej, stanowiącej podstawę funkcjonowania współczesnych społeczeństw. Oczywiście podejmowane są działania zmierzające do ograniczenia destrukcyjnego wpływu powyższych zjawisk na stan środowiska naturalnego, przy czym cechują się one znaczną heterogenicznością. Jednym z istotniejszych instrumentów realizujących proekologiczną politykę związków publicznoprawnych jest także – pozostająca na optymalnym poziomie reglamentacji prawnej – jurydyzacja tych obszarów działalności człowieka, które ze środowiskiem naturalnym posiadają szczególnie istotne związki. Z pewnością koncepcja ochrony środowiska naturalnego pozostaje przede wszystkim domeną prawa publicznego, ponieważ mamy w tym wypadku do czynienia z klasycznym przykładem wartości o charakterze publicznym.¹ Wypada jednak dodać, że prawo prywatne także posiada nie małe znaczenie z punktu widzenia ochrony środowiska naturalnego, choćby z uwagi na mechanizm odpowiedzialności odszkodowawczej w związku ze szkodami stanowiącymi zagrożenie dla środowiska, czy też możliwość dochodzenia roszczeń z tytułu immisji destrukcyjnie oddziałujących na środowisko naturalne.² Warto przy tym zwrócić uwagę na okoliczność, iż problem polityki proekologicznej jest na tyle

1 L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2001, s. 91-94.

2 Ogólną charakterystykę instrumentów cywilnoprawnych zawiera m.in. opracowanie: J.J. Skoczylas, Odpowiedzialność cywilna na podstawie ustawy – Prawo ochrony środowiska, „Przegląd Sądowy” 2003, nr 4, s. 61 i n. Zob. też A. Karwowska, O skutkach prawnych immisji w świetle kodeksu cywilnego i ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, „Białostockie Studia Prawnicze” 2013, z. 14, s. 175 i n.

istotny, że stał się przedmiotem regulacji Konstytucji, która *expressis verbis* zobowiązuje organy władzy publicznej do ochrony środowiska naturalnego (art. 74). Jako szczególnie doniosłe – w interesującym nas zakresie – należy ocenić regulacje prawa administracyjnego.³ Chodzi tu nie tylko o akt normatywny o fundamentalnym – na skalę całego systemu prawnego – znaczeniu, kompleksowo regulujący omawianą materię, tj. ustawę z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska,⁴ lecz również o regulacje prawne odnoszące się do poszczególnych elementów środowiska naturalnego, zwłaszcza ustawę z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody,⁵ ustawę z dnia 28 września 1991 r. o lasach⁶, ustawę z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne,⁷ ustawę z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt⁸ itd. Trudno w tym miejscu nie wspomnieć o roli uregulowań prawa karnego, skoro ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny⁹ (poświęca przestępstwom przeciwko środowisku wyodrębniony kompleks przepisów – rozdział XXII).¹⁰ Wyjątkową pozycję w dorobku prawnym poświęconym ochronie środowiska naturalnego zajmują akty prawa międzynarodowego oraz wspólnotowego.¹¹

Do unormowań, których celem jest wspieranie polityki proekologicznej, należy także zaliczyć – co ma zasadnicze znaczenie dla dalszych rozważań – przepisy prawa podatkowego.¹² Jednym z przejawów prawnopodatkowej ochrony środowiska naturalnego jest stosowanie tzw. proekologicznych preferencji podatkowych, którym zostaną poświęcone dalsze dociekania.

II. Preferencje podatkowe na tle proekologicznych rozwiązań w prawie podatkowym

Prawo podatkowe – obok innych zespołów uregulowań współtworzących system danin publicznych – przede wszystkim realizuje funkcje fiskalne.¹³ Zgromadzone dzięki m.in. podatkom środki pieniężne – w drodze redystrybucji finansowej – umożliwiają prowadzenie publicznej gospodarki finansowej, co, w konsekwencji, prowadzi do zabezpieczania interesu publicznego. Jednak prawno-ekonomiczna na-

3 E. Ura, E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2000, s. 309-319.

4 Dz.U. z 2013 r., poz. 1232 z późn. zm.

5 Dz.U. z 2013 r., poz. 627 z późn. zm.

6 Dz.U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.

7 Dz.U. z 2012 r., poz. 145 z późn. zm.

8 Dz.U. z 2013 r., poz. 856 z późn. zm.

9 Dz.U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.

10 Omawia je m.in. M. Szwagrzyk, *Przestępstwa przeciwko środowisku*, (w:) T. Bojarski (red.), *Kodeks Karny. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 460 i n.

11 Na ten temat piszą m.in.: J. Ciechanowicz-McLean, *Międzynarodowe prawo ochrony środowiska*, Warszawa 2001 oraz M. Kenig-Witkowska, *Międzynarodowe prawo środowiska. Wybrane zagadnienia systemowe*, Warszawa 2011.

12 J. Małecki, *Podatki jako instrument ochrony środowiska*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL. Instytucje budżetowe*, t. III, Wrocław-Warszawa 1985, s. 429 i n.; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2001, s. 16.

13 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 10.

tura danin publicznych oraz przyjęta w prawie podatkowym władcza metoda regulacji pozwalają dość skutecznie czynić użytek z norm prawnopodatkowych także na gruncie tzw. funkcji pozafiskalnych.¹⁴ Ustawodawca – niejako wykorzystując ekonomiczne oddziaływanie podatków na stan majątkowy podatników – może np. uzależniać optymalne dla nich ukształtowanie sytuacji prawnej od spełnienia szczególnych warunków. Owo oddziaływanie przejawia się m.in. w zastosowaniu korzystnego dla podatników trybu opodatkowania – wyrażającego się w zniesieniu lub redukcji ciężaru podatkowego – będącego następstwem pożądanego zachowania się podatnika.¹⁵ Tego rodzaju instrumenty – określane mianem preferencji (przywilejów) podatkowych – bywają stosowane wtedy, gdy uszczuplenie dochodów budżetowych da się usprawiedliwić korzyściami wynikającymi z ochrony szczególnie istotnych wartości. Jeśli przyjmiemy, że chronionym w ten sposób dobrem będzie środowisko naturalne, to będziemy wówczas mieli do czynienia z klasycznym, proekologicznym przywilejem podatkowym.¹⁶

Należy przy tym zauważyć, że proekologiczne preferencje podatkowe (choć trzeba zaznaczyć, że uwaga ta odnosi się do wszelkich przywilejów podatkowych) występują w dwóch, opartych na odmiennych mechanizmach jurydycznych, formach. Część interesujących nas instrumentów określa się mianem zwolnień podatkowych. Ich istota prawna sprowadza się do uchylecia obowiązku zapłaty podatku w wyniku nieprzekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Jak zatem widać, zwolnienia podatkowe – o podmiotowym, przedmiotowym lub mieszanym charakterze – wywierają istotny wpływ na stosunek prawnopodatkowy. Określony stan faktyczny – potencjalnie mieszczący się w sferze podlegającej opodatkowaniu (z uwagi na objęcie go obowiązkiem podatkowym) – jest następnie wyłączany z zakresu podmiotowo-przedmiotowego danego podatku.¹⁷ W wypadku ulg podatkowych mamy natomiast do czynienia z mechanizmem, który prowadzi do złagodzenia (nie zaś zniesienia) ciężaru fiskalnego, co wyraża się w redukcji bądź podstawy opodatkowania, bądź stawek podatkowych (ewentualnie, choć rzadziej, kwoty obliczonego podatku).¹⁸ Istotne jest jednak, że w wypadku ulg podatkowych powstaje zobowiązanie podatkowe ze wszystkimi tego faktu implikacjami.

W ramach niniejszych rozważań wypada podkreślić, że niektóre przywileje podatkowe przyczyniające się do ochrony środowiska naturalnego nie zostały wykreowane wyłącznie w tym celu, aby pełnić rolę narzędzia polityki proekologicznej. Zdarza się wręcz, że proekologiczny skutek zastosowania danego przywileju podat-

14 A. Gomułowicz, (w:) A. Gomułowicz, J. Malecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 2000, s. 176-181.

15 W. Nykiel, Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych, (w:) Regulacje prawno-finansowe. *Pro publico bono*. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego, Toruń 2002, s. 194.

16 J. Głuchowski, Podatki ekologiczne, Warszawa 2002, s. 12.

17 W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 14 i n.

18 W. Nykiel, Pojęcie i konstrukcja podatku, (w:) L. Etel (red.), System prawa finansowego. Prawo daninowe. t. III, Warszawa 2010, s. 35-37; W. Morawski, Pojęcie ulgi podatkowej w ordynacji podatkowej, (w:) Regulacje..., *op. cit.*, s. 178.

kowego jest całkowicie niezamierzony przez ustawodawcę. Poglębiona analiza niektórych przywilejów podatkowych pozwala bowiem przyjąć, że ochrona środowiska naturalnego jest w ich wypadku urzeczywistniana niejako przy okazji realizacji innych założeń.¹⁹ Można zatem w takich sytuacjach mówić o swoistym zbiegu funkcji zasadniczej (np. gospodarczej) z funkcją uboczną (proekologiczną). Wyprzedzając dalsze rozważania, warto – tytułem przykładu – zauważyć, że z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w podatku leśnym, na gruncie którego przewidziano zwolnienie podatkowe adresowane do przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego funkcjonujących na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej. Przywilej ten ma z założenia – na co wskazuje treść normujących go przepisów – pełnić funkcje progospodarcze, poprzez zwiększenie zainteresowania innowacyjnością, czy też wynalazczością w procesie gospodarowania. Nie trzeba chyba wyjaśniać, że tego rodzaju działania mogą służyć, choćby pośrednio, ochronie środowiska naturalnego.

Od proekologicznych preferencji podatkowych *sensu stricto* należy także odróżnić te konstrukcje prawa podatkowego, które, nie należąc do kategorii ulg oraz zwolnień podatkowych, również mogą przyczynić się do ochrony środowiska naturalnego. Znamienne jest przy tym, że nie są one wyrazem świadomej polityki w zakresie ochrony środowiska naturalnego, toteż ich ewentualne proekologiczne oddziaływanie jest pośrednie i niejako przypadkowe. Z tego rodzaju rozwiązaniem można się przykładowo spotkać w art. 23 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.). Powołany przepis uniemożliwia podatnikowi odliczenie od przychodów kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska. Trudno jednak dolegliwość wywołaną brakiem powyższego odliczenia tłumaczyć ideą ochrony ekologicznej. Już choćby uwzględnienie kontekstu systemowego pozwala stwierdzić, że intencją ustawodawcy nie była troska o politykę proekologiczną, skoro mocą tego samego przepisu (lit. b) wykluczył on prawo do odliczenia kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy, wcześniej zaś (art. 23 ust. 1 pkt 15), grzywnien i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywnien i kar. Z podobną sytuacją mamy do czynienia na gruncie art. 6 ust. 1 pkt 4a i 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.), który przewiduje zwolnienia podmiotowe obejmujące Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki

19 Problematykę zbiegu odmiennych funkcji ulg i zwolnień podatkowych szerzej analizuje W. Morawski, *Ulg i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 83-84.

wodnej. Zarówno Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (posiadający status państwowej osoby prawnej), jak i wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej (będące samorządowymi osobami prawnymi) należą do sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.). Zwolnienie z podatku podmiotów należących do sektora finansów publicznych należy rzecz jasna wywodzić z fundamentalnych reguł rządzących finansami publicznymi, które czynią z tychże podmiotów beneficjentów danin publicznych.²⁰ Idea ochrony środowiska naturalnego pozostaje w tym wypadku bez znaczenia.

Nie sposób jednocześnie nie zauważyć, że preferencje podatkowe nie stanowią jedyne go instrumentu ochrony środowiska naturalnego, jakie tworzy się za pomocą regulacji prawnopodatkowych. Można wręcz – nie ryzykując popełnienia błędu – stwierdzić, że nie mają one podstawowego znaczenia w interesującym nas zakresie. Warto w tym miejscu podkreślić, że przywileje podatkowe zaliczane są do tzw. fakultatywnych elementów konstrukcyjnych podatku.²¹ Oznacza to m.in., że nawet jeśli ustawodawca uzna je za pożądane w wypadku danego podatku, to realizowane przez nie funkcje będą miały niewielkie znaczenie z punktu widzenia funkcjonowania tegoż podatku. Dzieje się tak dlatego, że zwolnienia oraz ulgi podatkowe stanowią odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania i należy je traktować w kategoriach wyjątków.²² Ustawodawca nie może wprowadzać do systemu podatkowego nieograniczonej liczby przywilejów podatkowych (nie tylko proekologicznych), gdyż taka praktyka podważałaby ideę poboru danin publicznych. Zatem proekologiczne oddziaływanie preferencji podatkowych – biorąc pod uwagę ich naturę – ograniczać się będzie jedynie do relatywnie wąskiej grupy stanów faktycznych. Dzięki zachowaniu odpowiednich proporcji między przywilejami podatkowymi a pozostałymi (obligatoryjnymi) elementami konstrukcyjnymi, możliwe jest efektywne realizowanie przez określony podatek jego podstawowej – fiskalnej – funkcji. Tymczasem proekologiczna polityka podatkowa może polegać na ustanawianiu podatków, których *ratio legis* sprowadza się właśnie do ochrony środowiska naturalnego. U podstaw tego rodzaju działań leży przekonanie, że powyższa ochrona – w kontekście regulacji prawa podatkowego – może być realizowana nie tylko w drodze łagodzenia ciężarów fiskalnych (jak ma to miejsce w wypadku analizowanych przywilejów), lecz także poprzez intencjonalne intensyfikowanie obciążeń podatkowych w wybranych sferach. O ile więc znakomita większość podatków służy przede wszystkim akumulacji dochodów budżetowych, realizując w niewiel-

20 R. Pęk, (w:) S. Babiarz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomulowicz, R. Pęk, K. Winiarski, Podatek dochodowy od osób prawnych, Wrocław 2009, s. 106-107.

21 W literaturze prawnopodatkowej ulgi i zwolnienia podatkowe określa się również niekiedy mianem wtórnych elementów struktury podatku – tak np. W. Wójtowicz, Preferencje podatkowe w formie ulg podatkowych jako istotny element struktury podatku, (w:) W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, Lublin 2005, s. 342.

22 L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 203-204.

kim zakresie cele proekologiczne za pomocą ulg oraz zwolnień podatkowych, o tyle pewna grupa danin publicznych z założenia ma wychodzić naprzeciw potrzebie ochrony środowiska naturalnego. Mamy wówczas do czynienia z tzw. podatkami ekologicznymi,²³ które mogą być pobierane np. w sytuacji, gdy ustawodawca uzna za konieczne ograniczenie stosowania szkodliwych postaci energii, nienadających się do dalszego przetworzenia opakowań lub zechce promować wykorzystywanie tzw. silników hybrydowych zamiast wyłącznie spalinowych.²⁴ Interesujące jest przy tym, że ze stosowaniem preferencji podatkowych na gruncie podatków ekologicznych wiąże się paradoks polegający na tym, że preferencje te – inaczej niż w wypadku pozostałych podatków – mogą osłabiać skuteczność polityki proekologicznej.

Warto ponadto podkreślić, że choć polityka podatkowa o charakterze proekologicznym kojarzona jest przede wszystkim z państwem (centralnymi organami prawodawczymi oraz wykonawczymi), to jednak staje się ona także udziałem jednostek samorządu terytorialnego.²⁵ Powyższy stan rzeczy pozostaje w zasadniczym związku z koncepcją decentralizacji finansów publicznych, która polega m.in. na przekazaniu tymże jednostkom części uprawnień prawotwórczych w zakresie podatków lokalnych.²⁶ Powierzenie jednostkom samorządu terytorialnego prowadzenia (w pewnym stopniu) samodzielniej polityki podatkowej umożliwia im m.in. ustanawianie zwolnień podatkowych nieprzewidzianych w ustawach.²⁷ Co istotne, ustawodawca nie zawęży tak rozumianej autonomii podatkowej w ujęciu przedmiotowym, co teoretycznie umożliwia jednostkom samorządu terytorialnego uchwalanie zwolnień dotyczących kwestii związanych z ochroną środowiska naturalnego. Obserwacja praktyki pozwala stwierdzić, że choć problematyka proekologicznych zwolnień podatkowych nie cieszy się szczególnym zainteresowaniem jednostek samorządu terytorialnego, to jednak interesujące nas instrumenty bywają ustanawiane przez lokalne organy prawodawcze. Analiza samorządowej działalności legislacyjnej pozwala na dostrzeżenie ciekawych jej efektów. Tytułem przykładu można wskazać uchwałę Rady Miasta w Prudniku (Nr XXII/220/2008),²⁸ na mocy której zwolniono z podatku rolnego grunty stanowiące siedliska bobra europejskiego lub uchwałę Rady Gminy i Miasta w Wyszogrodzie (Nr 67/IX/2007), na podstawie której uchylono powinność zapłaty podatku leśnego względem lasów z drzewostanem powyżej 40 lat będących w posiadaniu osób fizycznych.²⁹

23 Szeroko omawia je J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne...*, *op. cit.*, s. 183 i n.

24 J. Dongsheng, „Discussion Paper on China's Carbon Tax”, *Journal of Chinese Tax and Policy* 2012, vol. 2, Issue 2, s. 54.

25 A. Goettel, *Proekologiczna polityka podatkowa jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 12, s. 67 i n.

26 L. Jędrzejewski, *Polityka finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Gdańsk 2004, s. 57 i n.

27 L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 135 i n.

28 *Dziennik Urzędowy Województwa Opolskiego* z 2008 r., nr 22, poz. 1169.

29 *Dziennik Urzędowy Województwa Mazowieckiego* z 2007 r., nr 260, poz. 8393.

III. Preferencje na gruncie podatku rolnego

Prezentację wybranych, proekologicznych preferencji podatkowych, na gruncie poszczególnych części systemu podatkowego, warto rozpocząć od podatku rolnego z uwagi na występowanie w jego konstrukcji prawnej interesujących nas rozwiązań w obydwu wskazanych powyżej formach, tj. ulg oraz zwolnień podatkowych. Na mocy art. 12 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 1381 z późn. zm.) ustawodawca wyłączył obowiązek zapłaty podatku w odniesieniu do użytków ekologicznych. *Ratio legis* analizowanego zwolnienia polega na usunięciu ciężaru fiskalnego ze względu na następstwa utworzenia użytku ekologicznego, w szczególności zaś z uwagi na liczne ograniczenia w zakresie korzystania z danej nieruchomości, z którymi liczyć się musi podatnik. Innymi słowy, zwolnienie z podatku użytków ekologicznych ma z założenia prowadzić do sytuacji, w której idea utworzenia takiego użytku spotka się z większą akceptacją społeczną (np. wśród rolników), co w konsekwencji ma sprzyjać upowszechnianiu tej formy ochrony środowiska naturalnego. Można zatem przyjąć, że u podstaw interesującego nas przywileju leży idea powstrzymania rozwoju technicznego oraz infrastrukturalnego w tych miejscach, które – w myśl art. 42 ustawy o ochronie przyrody – zasługują na ochronę. Ustawodawca zaliczył do nich naturalne zbiorniki wodne, śródpolne i śródleśne oczka wodne, kępy drzew i krzewów, bagna, torfowiska, wydmy, płaty nieużytkowanej roślinności, starorzecza, wychodnie skalne, skarpy, kamieńce, siedliska przyrodnicze oraz stanowiska rzadkich lub chronionych gatunków roślin, zwierząt i grzybów, ich ostoje oraz miejsca rozmnażania lub miejsca sezonowego przebywania. Należy jednak zauważyć, że z analizowanym instrumentem wiążą się pewne wątpliwości praktyczne. W literaturze prawnopodatkowej można się spotkać z zapatrywaniem sugerującym, że będące przedmiotem rozważań zwolnienie jest nieuzasadnione o tyle, iż użytki ekologiczne w ogóle nie mieszczą się w strukturze przedmiotu podatku rolnego (ponieważ użytki te nie są ani użytkowaniem rolnym, ani gruntem zadrzewionym i zakrzewionym) i jako takie nie mogą być od niego zwalniane.³⁰ Zasadne jest natomiast uznanie, że użytki ekologiczne podlegają podatkowi od nieruchomości, choć – o czym będzie mowa poniżej – w tym wypadku ustawodawca także przewidział stosowne ułatwienia podatkowe.

Polityka podatkowa zmierzająca do ochrony środowiska naturalnego jest również urzeczywistniana dzięki uregulowaniom zawartym w art. 13 ust. 1 pkt 1 i 2 lit. c ustawy o podatku rolnym. Na mocy powołanego przepisu ustanowiono ulgę podatkową z tytułu wydatków poniesionych na m.in. budowę lub modernizację obiektów służących ochronie środowiska (np. oczyszczalnie ścieków, filtry kominowe, urządzenia kanalizacyjne, nowoczesne systemy centralnego ogrzewania, urządze-

30 S. Presnarowicz, (w:) L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 505-506.

nia służące utylizacji odpadów³¹) oraz zakup i zainstalowanie urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Mechanizm powyższego przywileju polega na odliczeniu od należnego podatku 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych, przy czym ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez 15 lat. Interesujące jest przy tym, że we wspomnianych wyżej wypadkach dość wyraźnie została wyeksponowana funkcja proekologiczna, choć ustawodawca wprost określa analizowany instrument mianem „ulgi inwestycyjnej” (co jednoznacznie sugeruje realizowanie funkcji gospodarczej). Omawiany przywilej posiada charakter swoistego bodźca prawno-ekonomicznego, który służy wprawdzie rozbudowie bazy infrastrukturalnej związanej z działalnością rolniczą, jednocześnie jednak zachęca do stosowania rozwiązań sprzyjających ochronie środowiska naturalnego.³²

IV. Preferencje na gruncie podatku od nieruchomości

Proekologiczne założenia zdecydowały również o wprowadzeniu – mocą art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 849) – do konstrukcji podatku od nieruchomości zwolnienia przedmiotowego, na mocy którego nie pobiera się podatku w odniesieniu do gruntów położonych na obszarach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową, a także budynków i budowli trwale związanych z gruntem, służących bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody – w parkach narodowych oraz w rezerwach przyrody. Nietrudno zauważyć, że powyższy przywilej – podobnie do zwolnienia użytków ekologicznych w podatku rolnym – rekompensuje ograniczenia w korzystaniu z nieruchomości, wynikające z utworzenia parku narodowego lub rezerwatu przyrody. Mamy więc w omawianym przypadku do czynienia z sytuacją, gdy utrata części dochodów budżetowych jest usprawiedliwiana ideą tworzenia (oraz powiększania już istniejących) obszarów ochrony o szczególnych walorach przyrodniczych. Na marginesie warto zauważyć, że efektywność interesującego nas przywileju została dość znacznie zredukowana za sprawą jednej z nowelizacji, wskutek której od 1 maja 2004 r. zwolnieniu podatkowemu podlegają wyłącznie grunty położone na terenie parków oraz rezerwatów (podczas gdy w świetle wcześniejszych regulacji np. grunty leżące również na terenie otuliny parku narodowego korzystały z tego rodzaju preferencji). W doktrynie prawa podatkowego krytycznie oceniono ponadto zawężenie analizowanego zwolnienia do budowli trwale związanych z gruntem, co

31 L. Etel, Podatek od nieruchomości, rolny leśny, Komentarz, Warszawa 2003, s. 383.

32 Trafnej oceny interesującego nas przywileju dokonał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (wyrokiem z 3 kwietnia 2008 r., I SA/Gd 1024/07, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 2, s. 166-168), zauważając, że „ulgę tę ustanowiono w celu zmotywowania podatników podatku rolnego do podejmowania inwestycji określonych w art. 13 cyt. ustawy, mając na uwadze dobro gminy i jej mieszkańców, albowiem ochrona środowiska jest jednym z nadrzędnych zadań każdej społeczności”.

de facto oznacza konieczność poboru podatku w sytuacji, gdy wprawdzie budowla nie jest związana z gruntem, to jednak służy bezpośrednio osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody.³³

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (art. 7 ust. 1 pkt 10) przewiduje także zwolnienie podatkowe obejmujące m.in. użytki ekologiczne. Na szczególne podkreślenie zasługuje jednak okoliczność, że ustawa wyklucza możliwość posłużenia się powyższym przywilejem w sytuacji, gdy użytek ekologiczny zajęty jest na prowadzenie działalności gospodarczej. Wydaje się, że tego rodzaju zawężenie właściwie akcentuje proekologiczny charakter interesującego nas zwolnienia – prowadzenie działalności gospodarczej zasadniczo prowadzi do degradacji środowiska naturalnego, zatem z aksjologicznego punktu widzenia zrozumiałe wydaje się pozbawienie podatnika prawa do przywileju, jeśli będący w jego władaniu użytek ekologiczny nie służy w istocie ochronie środowiska. Powyższy wniosek potwierdza fakt, że samo władanie użytkowaniem ekologicznym przez przedsiębiorcę nie uchyla prawa do zwolnienia podatkowego.³⁴ Dopiero faktyczne zajęcie go na prowadzenie działalności gospodarczej wywołuje powyższy skutek.

V. Preferencje na gruncie podatku leśnego

Kolejną daniną, na gruncie której obowiązują zwolnienia proekologiczne jest podatek leśny. Na mocy art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 20 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 465) ustanowiono zwolnienie od podatku użytków ekologicznych. Jak zatem widać, polityka podatkowa prowadzona przez ustawodawcę względem użytków ekologicznych ma charakter kompleksowy i spójny w tym sensie, że zwolnienie z opodatkowania tej kategorii użytków dotyczy całego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce. Koherentność ta wyraża się w uwzględnieniu tychże użytków w treści przepisów regulujących zwolnienia w podatku rolnym, od nieruchomości oraz leśnym. Analogicznie do podatku rolnego oraz od nieruchomości przedstawia się, rzecz jasna, *ratio legis* zwolnienia użytków ekologicznych w podatku leśnym. Tu także zamysł ustawodawcy polega na zwiększeniu zainteresowania interesującą nas formą ochrony środowiska poprzez zniesienie ciężarów fiskalnych spoczywających na podatnikach, w których posiadaniu użytki te się znajdują.

Wyrazem prawnopodatkowej ochrony środowiska naturalnego jest również zwolnienie – na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku leśnym – lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat. Wprawdzie powyższe zwolnienie wywołuje pewne trudności praktyczne dotyczące weryfikacji wieku lasu,³⁵ to jednak trudno kwestio-

33 L. Etel, (w:) L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki..., *op. cit.*, s. 284-285.

34 *Ibidem*, s. 287.

35 S. Presnarowicz, (w:) L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki..., s. 569.

nować jego przydatność z punktu widzenia zwiększania lesistości i – co jest tego konsekwencją – szeroko pojętej troski o środowisko naturalne.

VI. Preferencje na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych

Idea ochrony środowiska naturalnego legła także u podstaw art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 851). Powołany przepis koncentruje się wokół zróżnicowanych form działania podatników, których wspólnym mianownikiem jest społeczna użyteczność. Co istotne, obok takich obszarów aktywności, jak m.in. działalność oświatowa, naukowa, naukowo-techniczna, kulturalna, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, ustawodawca wymienia ochronę środowiska. Jeśli podatnik wykaże, że jego celem statutowym jest realizacja zadań w zakresie jednego z powyższych obszarów działalności, wówczas uzyskany przez niego dochód – w części przeznaczony na ten cel – będzie zwolniony z podatku. Nietrudno odgadnąć, że cel proekologiczny ma być w interesującym nas przypadku osiągnięty przez wykorzystanie stymulującego mechanizmu, opartego na korzyściach wynikających z preferencyjnego reżimu podatkowego. Im większa część dochodów podatnika zostanie przeznaczona (wydatkowana) na działalność związaną z ochroną środowiska, tym w szerszym zakresie skorzysta on ze zwolnienia podatkowego. Odnośnie do analizowanego instrumentu należy poczynić dwie istotne uwagi. Po pierwsze, w praktyce podatkowej obserwuje się liczne kontrowersje związane z interpretacją unormowań dotyczących – stanowiącego przedmiot rozważań – zwolnienia. Wiążą się one m.in. z niejasnościami wokół pojęcia „wydatkowany na cele określone w tym przepisie”, czy też trudnościami w ustaleniu pełnego znaczenia zwrotu „celem statutowym jest działalność”.³⁶ Próby uporańia się z powyższymi wątpliwościami trudno uznać za w pełni satysfakcjonujące, co z pewnością nie poprawia efektywności analizowanego zwolnienia. Po drugie, należy podkreślić, że ustawa zawęży zakres zastosowania interesującego nas zwolnienia zarówno pod względem przedmiotowym (przez wykluczenie zwolnienia np. dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami), jak i podmiotowym (przez wy-

36 J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2005, s. 660-662; S. Babiarsz, (w:) S. Babiarsz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomulowicz, R. Pęk, K. Winiarski, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wrocław 2009, s. 849 i n.

łączenie z kręgu uprawnionych do zwolnienia np. przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni, spółek oraz samorządowych zakładów budżetowych po spełnieniu dalszych warunków ustawowych).

VII. Preferencje na gruncie podatku akcyzowego

Wśród konstrukcji prawa podatkowego, które – wykorzystując preferencyjny mechanizm opodatkowania – przyczyniają się do ochrony środowiska naturalnego, warto wymienić zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe, uregulowane w art. 31a ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2014 r., poz. 752). Na podstawie interesującego nas przepisu zwalnia się od akcyzy czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych przez podmiot gospodarczy, w którym wprowadzony został w życie system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Ustawa o podatku akcyzowym przewiduje ponadto (art. 31b ust.1 pkt 5) niemal identyczne – względem powyższego – zwolnienie dotyczące wyrobów gazowych. Zatem czynności, których przedmiotem są wyroby gazowe przeznaczone do celów opałowych także są wolne od opodatkowania, jeśli zakład energochłonny wykorzystujący te wyroby wprowadził w życie system prowadzący do osiągnięcia celów służących ochronie środowiska lub podwyższeniu efektywności energetycznej. Obydwa powyższe przywileje są bezpośrednią konsekwencją proekologicznej polityki Unii Europejskiej, której formalnym wyrazem jest Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U.UE.L.2003.283.51). Wskazana dyrektywa przyznaje – mocą art. 17 – państwom członkowskim prawo do ustanawiania preferencyjnego trybu opodatkowania w przypadku, gdy wprowadzone zostały w życie systemy zezwoleń handlowych lub równoważne uzgodnienia, o ile prowadzą one do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Abstrahując od dość złożonego zagadnienia systemów służących ochronie środowiska, nie sposób nie zauważyć, że analizowane przepisy przywodzą na myśl ulgę inwestycyjną w podatku rolnym, gdyż, tak jak się to dzieje na gruncie tego podatku, nakazują one w preferencyjny sposób traktować wyłącznie te podmioty, które poniosły pewne wydatki inwestycyjne skutkujące zwiększoną efektywnością w zakresie działań proekologicznych.³⁷

37 W sprawie przesłanek zastosowania oraz *ratio legis* analizowanego zwolnienia interesująco wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (wyrok z 19 grudnia 2012 r., I SA/Kr 1493/12, LEX nr 1348229), stwierdzając m.in., że „za podmiot, który wprowadził system poprawy efektywności energetycznej uznaje się taki podmiot, który wygrał przetarg i otrzymał świadectwo efektywności energetycznej z tytułu wygrania przetargu na przedsięwzięcie służące poprawie efektywności energetycznej i zrealizował to przedsięwzięcie”, a także, iż „zwolnienie uregulowane w art. 31a ust. 2 pkt 9 u.p.a. dotyczy takich podmiotów gospodarczych, w których wprowadzono w życie określone zasady, procedury funkcjonowania służące osiągnięciu celów dotyczących ochrony

Prawnopodatkowa ochrona środowiska naturalnego – na gruncie podatku akcyzowego – jest także realizowana za pomocą dość specyficznego rozwiązania, jakim jest upoważnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do ustanawiania w drodze rozporządzenia zwolnień podatkowych w określonych przez ustawę sytuacjach. Interesujące nas przepisy kompetencyjne (art. 39 ust. 1) przewidują, że powyższe uprawnienie może być wykorzystane, gdy uzasadnia to ważny interes związany z bezpieczeństwem publicznym, obronnością państwa, bezpieczeństwem paliwowym państwa lub – co ma zasadnicze znaczenie dla niniejszych rozważań – ochroną środowiska. Na ministrze ciąży przy tym powinność szczegółowego określenia zakresu zwolnienia oraz warunków i trybu jego stosowania, uwzględniającego specyfikę obrotu zwolnionymi od podatku wyrobami akcyzowymi oraz konieczność zapewnienia właściwej kontroli. Od razu należy wyjaśnić, że idea ochrony środowiska naturalnego została uwzględniona także w wypadku – stanowiącego przedmiot rozważań – instrumentu. Warto mianowicie odnotować, że wydane (na podstawie analizowanych przepisów) przez Ministra Finansów rozporządzenie z dnia 8 lutego 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. z 2013 r., poz. 212 z późn. zm.) przewiduje w art. 7 zwolnienie od akcyzy biokomponentów przeznaczonych do paliw ciekłych lub biopaliw ciekłych, w rozumieniu odrębnych przepisów, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach.

VIII. Preferencje na gruncie podatku od towarów i usług

Przejawem proekologicznej polityki podatkowej – realizowanej przy pomocy stosunkowo nietypowej konstrukcji jurydycznej – są unormowania art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.). W świetle powołanego uregulowania, względem usług związanych z ochroną środowiska morskiego stosuje się stawkę podatkową wynoszącą 0%. Specyfika powyższego rozwiązania zmusza do zastanowienia się, czy rzeczywiście mamy w tym wypadku do czynienia z przywilejem podatkowym? Wypada zaznaczyć, że u podstaw wprowadzenia stawki 0% do konstrukcji podatku od towarów i usług legła idea zagwarantowania podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego od należnego, co byłoby – z przyczyn natury systemowej – niewskazane na gruncie zwolnień podatkowych *sensu stricto*.³⁸ Chcąc zatem znieść ciężar fiskalny – nie pozbawiając przy tym podatników prawa odliczenia podatku naliczonego – ustawodawca stanął przed koniecznością wykorzystania właśnie stawki 0%. Wydaje się więc, że skoro stawka ta stanowi swoisty substytut zwolnienia podatko-

środowiska lub podwyższaniu efektywności energetycznej". Jednocześnie w treści uzasadnienia zwrócono uwagę, że „głównymi celami wspomnianej ustawy są poprawa efektywności energetycznej oraz promowanie innowacyjnych technologii, które zmniejszają szkodliwe oddziaływanie sektora energetycznego na środowisko”.

38 Z. Modzelewski, G. Mularczyk, Ustawa o VAT. Komentarz, Warszawa 2006, s. 550 i n.; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 20 grudnia 2010 r., III SA/Wa 806/10, LEX nr 844730.

wego, to należy ją traktować w kategoriach przywileju podatkowego. Biorąc zaś pod uwagę okoliczność, że jest ona stosowana odnośnie do m.in. wspomnianych usług związanych z ochroną środowiska morskiego, to trudno nie dostrzec w niej klasycznego przywileju podatkowego o charakterze proekologicznym. Łatwo przy tym zauważyć, że analizowane regulacje cechuje wysoka lakoniczność, która jest źródłem licznych problemów praktycznych. Podejmowane niekiedy próby doprecyzowania przesłanek zwolnienia trudno uznać za w pełni satysfakcjonujące. Warto jednak przytoczyć stanowisko Izby Skarbowej w Warszawie, która w piśmie z dnia 19 maja 2011 r. (IPPP3/443-239/11-4/KC), w którym znalazł się wywód następującej treści: „stwierdzić należy, że aby zastosować obniżoną, 0% stawką podatku do usług związanych z ochroną środowiska morskiego, łącznie spełnione muszą być: kryterium rodzaju usług, tj. muszą one być związane z ochroną tego środowiska oraz kryterium ekosystemu, którego dotyczą - muszą dotyczyć środowiska morskiego”, natomiast odnośnie do pojęcia „ochrona środowiska naturalnego” izba uznała za właściwe zastosowanie przepisów art. 3 pkt 13 ustawy – Prawo ochrony środowiska.

IX. Preferencje na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych

Zapewne z myślą o ochronie środowiska naturalnego ustawodawca zamieścił w treści ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.) art. 2 pkt 2. W świetle przewidzianego w tym przepisie przywileju podatkowi nie podlegają umowy sprzedaży nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego zawierane w związku z realizacją roszczeń wynikających z ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości na podstawie przepisów o ochronie środowiska.³⁹ Istota cytowanego rozwiązania polega na tym, aby poprzez zniesienie ciężaru podatku zachęcić właścicieli (użytkowników wieczystych) nieruchomości położonych na terenach wchodzących w skład np. parków narodowych lub rezerwatów przyrody do ich sprzedaży na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Uzyskany w ten sposób, korzystny dla właścicieli, skutek ekonomiczny z założenia ma łagodzić opór społeczny związany z tworzeniem obszarów chronionych. W związku z licznymi ograniczeniami w korzystaniu z nieruchomości zajętej na powyższe cele, jej właścicielowi przyznano prawo żądania wykupienia tejże nieruchomości przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego. I to właśnie tego rodzaju transakcje nie podlegają podatkowi. Trzeba jednak zauważyć, że *ratio legis* interesującego nas przywileju uległo od 1 stycznia 2007 r. znacznemu osłabieniu, gdyż od wskazanej daty przestała obowiązywać – m.in. na gruncie umowy sprzedaży – formuła odpowiedzialności

39 Szerzej na temat tego przywileju – M. Goettel, A. Goettel, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2007, s. 160-161.

solidarnej w podatku od czynności cywilnoprawnych. Oznacza to, że jedynym podmiotem ponoszącym odpowiedzialność podatkową z tytułu zawarcia interesującej nas umowy może być nabywca, czyli Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. Związki publicznoprawne są jednak zwolnione od przedmiotowej daniny na mocy art. 8 pkt 4 i 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Skoro ani sprzedawca (w wyniku zniesienia odpowiedzialności solidarnej), ani nabywca (w związku ze zwolnieniem podmiotowym) nie ponoszą odpowiedzialności podatkowej, to sens dalszego utrzymywania w mocy powyższego przywileju stoi pod znakiem zapytania.

X. Posumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, warto przede wszystkim z uznaniem skonstatować, że polski ustawodawca podatkowy dostrzega walory preferencji podatkowych nie tylko z punktu widzenia polityki społeczno-gospodarczej, lecz również w zakresie ochrony środowiska naturalnego. Nie waha się w związku z tym przed wzbogaceniem prawnych instrumentów ochrony środowiska o konstrukcje prawnopodatkowe, choć odbywa się to kosztem dochodów budżetowych. Powyższa opinia nie powinna jednak prowadzić do wniosku, że system proekologicznych preferencji podatkowych jest pozbawiony wszelkich niedoskonałości. Zwraca uwagę niewielka liczba ulg oraz zwolnień podatkowych, których nadrzędnym celem jest ochrona środowiska naturalnego. O ile na gruncie podatków obrotowych oraz majątkowych interesujący nas stan rzeczy przedstawia się w miarę zadowalająco, o tyle w wypadku podatków dochodowych polityka proekologiczna nie jest należycie realizowana. Trzeba ponadto pamiętać, że kształt normatywny większości proekologicznych ulg oraz zwolnień podatkowych (co zresztą pozostaje aktualne w odniesieniu do niemal całego systemu preferencji podatkowych) pozostawia wiele do życzenia pod względem techniki legislacyjnej. W wypadku preferencji fakultatywnych (a więc niepodlegających stosowaniu z mocy prawa) może to skutkować niskim zainteresowaniem ze strony podatników. Nawet pobieżna analiza materiału normatywnego nie pozostawia wątpliwości, że ustawodawca podatkowy – gdy chodzi o stosowanie preferencji – znacznie większą wagę przywiązuje do kreowania polityki prorodzinnej, socjalnej, czy też stymulującej procesy gospodarcze niż do idei ochrony środowiska naturalnego. Trudno kwestionować potrzebę powszechnego wykorzystania ulg oraz zwolnień podatkowych w zakresie polityki społeczno-rodzinno-gospodarczej, jednak krytyki wymaga dość wstrzemięźliwe podejście legislatora do preferencji podatkowych o charakterze proekologicznym. Wypada więc wyrazić nadzieję, że w przyszłości ustawodawca poświęci tej dziedzinie więcej uwagi sięgając po nowe rozwiązania. Tytułem przykładu można postulować *de lege ferenda* wprowadzenie ulg w podatkach dochodowych z racji prowadzenia dzia-

łalności gospodarczej wykorzystującej proekologiczne technologie produkcyjne, a także zastosowanie zwolnień w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym odnośnie do czynności, których przedmiotem są towary wyprodukowane z proekologicznych materiałów.

SELECTED PRO-ECOLOGICAL TAX PREFERENCES

A need for increased protection of the natural environment obligates the legislator to set out a legal framework for many aspects of human activity. As a consequence, there are many regulations in public law, as well as in private law, which allow to realize pro-ecological policy of the state and self-governing entities. Among all of the laws - tax law occupies an important place in discussions concerning protection of the natural environment. In particular a huge role is played by tax preferences. Pro-ecological policy can be achieved with a preferential tax regime, especially with income tax, capital tax and turnover tax. The policy is based on a special system of encouraging protection of the natural environment by way of tax allowances and tax exemptions. An assessment of analyzed regulations leads to the conclusion that pro-ecological tax preferences - regulated in tax law currently in force - need to be improved.

Keywords: tax preference, tax exemptions, protection of natural environment, tax policy