



Lidia GAWLIK*, Ryszard UBERMAN**

System prawno-podatkowy i jego wpływ na możliwości rozwoju wydobycia węglowodorów w Polsce

STRESZCZENIE. Tematem artykułu są zagadnienia podatków, opłat i zabezpieczeń finansowych stosowanych w górnictwie, ze szczególnym odniesieniem do górnictwa węglowodorów. Omówione zostały czynniki charakteryzujące odrębność systemu prawno-podatkowego górnictwa w porównaniu do innych działów gospodarki. Zwrócono uwagę na specyficzne cechy górnictwa, które należy uwzględniać w kreowaniu podatków i opłat, a zwłaszcza ich funkcji, struktury i stawek. Przeprowadzono analizę obowiązującego w Polsce systemu prawno-podatkowego stosowanego do górnictwa węglowodorów. Oceniono funkcjonujące obecnie rozwiązania w kontekście do stosowanych za granicą. Podniesiono znaczenie podatków i opłat dla kształtowania opłacalności i konkurencyjności wydobycia węglowodorów. W podsumowaniu zestawiono uwagi krytyczne i ważniejsze postulaty zmierzające do usprawnienia systemu podatkowego w polskim górnictwie węglowodorów, tak by w większym stopniu spełniał trzy podstawowe funkcje: fiskalną, dystrybucyjną i motywacyjną.

SŁOWA KLUCZOWE: podatki, opłaty, górnictwo węglowodorów

Wprowadzenie

Przesłanki geologiczne występowania znacznych zasobów gazu niekonwencjonalnego (tzw. gaz w łupkach) rozbudziły nadzieje na możliwości rozwoju wydobycia węglowodorów

* Dr hab. inż., prof. IGSMiE PAN – e-mail: lidia.gawlik@min-pan.krakow.pl ** Prof. dr hab. inż. – Instytut Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią PAN, Kraków; e-mail: uberman@min-pan.krakow.pl

w Polsce. Wystąpiło duże zainteresowanie inwestorów uzyskaniem koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż węglowodorów. Równocześnie podjęto intensywne prace ustawodawcze, których celem było dostosowanie systemu prawnego regulującego działalność sektora geologiczno-górniczego do nowych uwarunkowań i potrzeb. Obowiązujące do tego czasu przepisy Prawa geologicznego i górniczego okazały się zdezaktualizowane albo niewystarczające.

Kluczowe dla obecnego stanu prawnego w zakresie poszukiwania, rozpoznawania i wydobywania węglowodorów są ustawy z 2014 r.:

- ✧ ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze oraz niektórych innych ustaw (Ustawa 2014a) oraz
- ✧ ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. – o specjalnym podatku węglowodorowym (Ustawa 2014b).

Obok nowych uregulowań prawnych dotyczących procedur koncesjonowania prac poszukiwawczych i rozpoznawania złóż węglowodorów zmieniono gruntownie procedury koncesjonowania ich wydobywania. Znowelizowane zostały też przepisy dotyczące eksploatacji tych kopalni oraz przepisy odnoszące się do likwidacji zakładów górniczych. Poza typowymi podatkami i opłatami, obowiązującymi także w innych branżach górniczych, wprowadzone zostały dwa rodzaje nowych podatków. Wprowadzono specjalny podatek węglowodorowy. Uzupełniono ustawę o podatku od wydobywania niektórych kopalni – do niedawna tylko miedzi i srebra – o podatek od wydobywania węglowodorów. Niezależnie od wymienionych podatków ustalono drogą ustawową konieczność zabezpieczenia przez inwestora środków finansowych na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonania warunków koncesji. Zmienione też zostały zasady podziału wpływów z tytułu opłaty eksploatacyjnej pobieranej za wydobywanie węglowodorów.

Celem wprowadzonych w przepisach zmian miało być usprawnienie procesu koncesyjnego i zasad prowadzenia eksploatacji, co powinno sprzyjać, według zamierzeń ustawodawcy, zainteresowaniu inwestorów tą dziedziną działalności. Obciążenie podatkami wydobywania węglowodorów wynika z oczekiwań uzyskiwania przez producentów znacznych korzyści ekonomicznych i zasadności przejęcia części z nich przez państwo jako właściciela złóż kopalni.

W artykule zwrócono szczególną uwagę na nowe rozwiązania prawne i podatkowe oraz ich skutki fiskalne i motywacyjne w celu zainteresowania przedsiębiorców możliwościami inwestowania w poszukiwanie, dokumentowanie i eksploatawanie złóż węglowodorów.

1. Czynniki i zasady kreujące systemy podatkowe w górnictwie

Specyfika działalności górniczej, polegająca na czerpaniu przez przedsiębiorcę korzyści z zasobów surowców będących dobrem wspólnym powoduje, że w górnictwie – zarówno krajowym, jak i zagranicznym – obok powszechnie obowiązujących podatków i opłat, wymagane są dodatkowo inne płatności i obciążenia. Pobierane są podatki i opłaty wynikające z korzystania z własności Skarbu Państwa. Działalność górnicza wiąże się z naruszeniem równowagi środowiska i dlatego przedsiębiorstwa górnicze zobowiązane są także do ustanawiania różnego rodzaju zabezpieczeń i gwarancji finansowych dla pokrycia kosztów likwidacji negatywnych skutków działalności, szczególnie spowodowanych w środowisku. Wszystkie

one są obciążeniami finansowymi przedsiębiorcy, stanowiąc istotny składnik kosztów wytwarzania, co wpływa na efektywność i konkurencyjność wydobycia surowców mineralnych. Zbyt wysokie obciążenia mogą zniechęcać do inwestowania w działalność górniczą. Dlatego w kreowaniu systemu podatkowego dla działalności górniczej należy brać pod uwagę nie tylko funkcje fiskalne i redystrybucyjne, ale także oddziaływania motywacyjne, zachęcające do inwestowania.

W praktyce podatkowej konieczne jest uwzględnianie specyfiki górnictwa, która w sposób zasadniczy różni się od działalności innych przemysłów. Badania przeprowadzone na zlecenie Banku Światowego (Otto i in. 2006; Daniel i in. red. 2010) wykazały, że do najistotniejszych cech górnictwa, które należy wziąć pod uwagę, gdy buduje się system podatkowy, należą:

- ✧ wysokie ryzyko uzyskania korzyści ekonomicznych z eksploatacji złóż, co wynika z bardzo kosztownego, długotrwałego i niepewnego, jeśli chodzi o wyniki, procesu poszukiwania i dokumentowania złóż kopalni,
- ✧ złożoność, długotrwałość i duża kapitałochłonność procesu inwestycyjnego budowy kopalni,
- ✧ długi okres zwrotu nakładów inwestycyjnych, obejmujący niejednokrotnie kilka cykli koniunkturalnych,
- ✧ brak możliwości przeniesienia i wykorzystania w innym miejscu infrastruktury i wyposażenia kopalni, które są nierozzerwalnie związane ze złożem kopaliny,
- ✧ często bardzo duża odległość między miejscem produkcji a rynkiem zbytu produktów, szczególnie w przypadku wartościowych kopalni,
- ✧ działalność górnicza może być obciążona wysokim ryzykiem politycznym, ekonomicznym i technicznym.

Wymienione czynniki powinny być brane pod uwagę przy kreowaniu systemów podatkowych dla górnictwa. Nie zawsze jednak, a jeśli nawet, to w niewystarczającym stopniu, są one w praktyce brane pod uwagę. Mimo znajomości czynników wpływających na system podatkowy nie dopracowano się dotychczas jednolitego, uniwersalnego wzorca takiego systemu, który w sposób optymalny uwzględniałby trzy podstawowe funkcje podatków, a mianowicie: fiskalną, redystrybucyjną i motywującą.

Na podstawie wieloletniej praktyki i badań dotyczących funkcjonowania systemów podatkowych w górnictwie (Otto i in. 2006; Daniel i in. red. 2010; Uberman, Uberman 2015) można sformułować podstawowe funkcje jakie powinien spełniać optymalny system opodatkowania takiej działalności. System taki powinien zapewniać:

- ✧ maksymalizację wpływów podatkowych w całym okresie funkcjonowania projektu geologiczno-górniczego,
- ✧ jasną i spójną strukturę nakładanych obciążeń, łatwą do wyznaczenia i kontroli,
- ✧ spójność poszczególnych elementów systemu z celami, dla jakich zostały ustanowione w zakresie przedmiotu opodatkowania, wysokości stawek i sposobu ich wykorzystania,
- ✧ właściwą równowagę pomiędzy uregulowaniami o charakterze ogólnym a adresowanymi do określonych branż górniczych,
- ✧ stabilność systemów podatkowych i/lub przewidywalność kierunku ich zmian,
- ✧ wykorzystanie wpływów podatkowych zgodnie z celami ich poboru,
- ✧ niskie koszty administrowania systemem.

2. Podstawowe elementy systemu prawno-podatkowego obowiązujące w polskim górnictwie węglowodorów

W górnictwie polskim obowiązują wszystkie uregulowania prawno-podatkowe o charakterze powszechnym, ale występują również uregulowania dodatkowe uwzględniające specyfikę tego działu działalności gospodarczej. Działalność geologiczno-górnictwem obejmującą poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie węglowodorów ze złóż, regulują obecnie przepisy następujących ustaw:

- ✧ Prawo geologiczne i górnicze – tekst jednolity ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. ogłoszony obwieszczeniem Marszałka Sejmu RP w dniu 30 stycznia 2015 (Pgg 2015),
- ✧ Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Ustawa 2012),
- ✧ Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (Ustawa 2014b).

W wymienionych wyżej trzech ustawach wyszczególnione są rodzaje podatków, opłat i innych świadczeń finansowych, które odnoszą się do górnictwa węglowodorów.

W grupie podatków i opłat analizowana branża górnictwa obciążona jest (lub będzie) następującymi świadczeniami:

- ✧ wynagrodzeniem za informację geologiczną,
- ✧ opłatą koncesyjną za poszukiwanie i rozpoznawanie złóż kopalin,
- ✧ wynagrodzeniem za użytkowanie górnicze,
- ✧ podatkiem od wydobycia niektórych kopalin (od 2020 roku),
- ✧ specjalnym, podatkiem węglowodorowym (od 2020 roku),
- ✧ opłatą eksploatacyjną.

W grupie instrumentów finansowych obejmującej zabezpieczenia, fundusze, gwarancje, omawiane ustawy ustanawiają:

- ✧ zabezpieczenia wykonania warunków koncesji,
- ✧ zabezpieczenia roszczeń z tytułu wykonywanej działalności,
- ✧ fundusz likwidacji zakładu górniczego.

Z powyższego zestawienia wynika, że polskie prawo wyróżnia trzy grupy instrumentów finansowych, dotyczących działalności górniczej:

- ✧ opłaty za korzystanie z własności Skarbu Państwa,
- ✧ podatki i opłaty związane ze specyfiką działalności górniczej,
- ✧ zabezpieczenia wykonania obowiązków przez przedsiębiorców w odniesieniu do środowiska.

2.1. Opłaty za korzystanie z własności Skarbu Państwa

2.1.1. Wynagrodzenie za informacje geologiczne

Prawo do informacji geologicznej, w świetle przepisów ustawy Prawo geologiczne i górnicze, przysługuje Skarbowi Państwa jeśli rozporządza informacją nieobciążoną prawem przedsię-

biorcy. Ustawa stanowi bowiem, że „temu, kto ponosząc koszty prac prowadzonych w wyniku decyzji wydanych na podstawie ustawy lub prowadzonych na podstawie zgłoszenia uzyskał informację geologiczną, przysługuje prawo do nieodpłatnego korzystania z niej przez okres trzech lat od dnia doręczenia decyzji zatwierdzającej dokumentację geologiczną lub od dnia przekazania dokumentacji związanej z wykorzystaniem ciepła Ziemi lub badaniami geologicznymi złóż węglowodorów”. Korzystanie z informacji geologicznej, do której prawo przysługuje Skarbowi Państwa w celu wykonywania działalności w zakresie wydobywania kopalin ze złóż następuje w drodze umowy za wynagrodzeniem. Ustalenie wynagrodzenia, jak i obrót informacją geologiczną wymagają określenia jej wartości rynkowej. Metody szacowania wartości informacji geologicznej unormowane zostały w rozporządzeniu Ministra Środowiska z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie korzystania z informacji geologicznej za wynagrodzeniem (Rozporządzenie MŚ 2011).

2.1.2. Opłata koncesyjna

Przedsiębiorca, który uzyskał koncesję na poszukiwanie i rozpoznawanie złoża węglowodorów oraz wydobywanie ich ze złoża, wnosi opłatę ustaloną w koncesji jako iloczyn stawki opłaty oraz wyrażonej w kilometrach kwadratowych powierzchni terenu objętego koncesją. Stawka opłaty za działalność w zakresie poszukiwania i rozpoznawania złoża węglowodorów wynosi obecnie 210 zł za kilometr kwadratowy.

Stawki opłaty koncesyjnej podlegają corocznej zmianie, stosownie do średniorocznego wskaźnika cen i usług konsumpcyjnych ogółem, planowanego w ustawie na dany rok kalendarzowy.

2.1.3. Wynagrodzenie za użytkowanie górnicze z tytułu wydobywania kopalin ze złóż

Zgodnie z art. 12 ust. 1 Prawa geologicznego i górniczego Skarb Państwa z wyłączeniem innych osób może korzystać z przedmiotu własności górniczej (którą objęte są złoża węglowodorów) albo rozporządzać swoim prawem, wyłącznie przez ustanowienie użytkowania górniczego. Za użytkowanie górnicze ustala się wynagrodzenie, które powinno stanowić część pożytków, jakie uzyskuje się z eksploatacji złoża kopaliny, przypadającą właścicielowi, którym jest Skarb Państwa. W dotychczasowej praktyce (w postępowaniach koncesyjnych) dla ustalenia wysokości wynagrodzenia stosuje się dokument „Zasady ustalania wynagrodzenia z tytułu użytkowania górniczego” opracowany przez Ministerstwo Środowiska (MŚ 2013). Podstawą dla ustalenia wynagrodzenia jest określenie tzw. wartości użytkowej złoża, którą oblicza się jako iloczyn zasobów wydobywanych i ceny kopaliny. Obliczoną wartość koryguje się następnie wskaźnikami zależnymi głównie od czynników geologiczno-górniczych złoża.

Oceniając stosowany sposób ustalania wysokości wynagrodzenia za użytkowanie górnicze, należy uznać go za zbyt uproszczony. Wydaje się, że wartość tego wynagrodzenia wyprowadzić można z wartości rynkowej złoża kopaliny. Przydatne dla tych celów mogą być zasady i metody wyceny złóż kopaliny opracowane przez Polskie Stowarzyszenie Wyceny Złóż Kopaliny zawarte w Kodeksie Wyceny Złóż Kopaliny POLVAL (PSWZK 2008).

2.2. Podatki i opłaty związane ze specyfiką działalności górniczej

2.2.1. Podatek od wydobycia niektórych kopalin

Podatek ten wprowadzono ustawą z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin, obejmując nim początkowo wydobycie miedzi i srebra. Ustawą z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym zmieniono ustawę o podatku od wydobycia niektórych kopalin, podporządkowując jej przepisom również wydobycie gazu ziemnego i ropy naftowej. Podstawę opodatkowania podatkiem od wydobycia stanowi wartość wydobytego gazu lub wydobytej ropy naftowej, wyliczane za okresy miesięczne. Wartość wydobytego gazu oblicza się z ilości wydobytego gazu wyrażonej w megawatogodzinach oraz średniej ceny gazu ziemnego. Wartość wydobytej ropy naftowej stanowi iloczyn wydobytej ropy naftowej wyrażonej w tonach oraz średniej ceny ropy naftowej. Zwolnione od podatku jest wydobycie z pojedynczego odwiertu rozpoznawczego lub wydobywczego gazu ziemnego w ilości nieprzekraczającej 1100 MWh miesięcznie, a ropy naftowej – 80 ton miesięcznie. Zwolnienia od podatku dla odwiertów o niskiej wydajności mają na celu poprawę efektywności ekonomicznej przedsiębiorcy rozpoczynającego inwestycję oraz zachętę do kontynuacji wydobycia zasobów w odwiertach już w dużym stopniu wyeksploatowanych, w których wydajność uległa znaczącemu obniżeniu. Opodatkowaniu nie podlegają wydobyty gaz ziemny i ropa naftowa – o ile zostały wykorzystane na cele badawcze – w ilości nieprzekraczającej równowartości 11 MWh (gaz ziemny) i 1 tony (ropa naftowa) miesięcznie.

Zastosowane przez ustawodawcę stawki zestawiono w tabeli 1. Zależą one od warunków złożowych. Wydobycie węglowodorów ze złóż o niskiej przepuszczalności i niskiej porowatości objęte jest stawką preferencyjną.

TABELA 1. Stawki podatku od wydobycia węglowodorów

TABLE 1. The rates of special taxes for hydrocarbon extraction

Kopalina	Poziom wydobycia z pojedynczego odwiertu podlegający opodatkowaniu	Właściwości złoża warunkujące poziom stawki opodatkowania	Stawka opodatkowania [%]
Gaz ziemny	powyżej 1100 MWh miesięcznie	złoże, którego średnia przepuszczalność nie przekracza 0,1 milidarcy oraz średnia efektywna porowatość nie przekracza 10%; lub złożo pod dnem morskim	1,5
		inne	3,0
Ropa naftowa	powyżej 80 ton miesięcznie	złoże, którego średnia przepuszczalność nie przekracza 0,1 milidarcy oraz średnia efektywna porowatość nie przekracza 10%; lub złożo pod dnem morskim	3,0
		inne	6,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa 2012)

W ustawie ustalone zostały też obowiązki podatnika wydobywającego gaz ziemny lub ropę naftową dotyczące pomiarów i ewidencjonowania ilości wydobytych kopaliny. W rozporządzeniach wykonawczych określone też zostaną wzory deklaracji podatkowej, sposoby ich wypełniania, terminy odprowadzania podatków itp. Obowiązki podatkowe dotyczące ropy naftowej i gazu ziemnego wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2020 roku, natomiast obowiązki w zakresie pomiarów i ewidencjonowania ilości wydobytych kopaliny – od 1 stycznia 2016 r.

2.2.2. Podatek specjalny węglowodorowy

Ustawą z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym opodatkowano zysk z działalności wydobywczej węglowodorów. W art. 2, pkt 11 ustawy wyspecyfikowano rodzaje węglowodorów objętych przepisami ustawy, a mianowicie są to: ropa naftowa, gaz ziemny oraz naturalne ich pochodne, z wyjątkiem metanu występującego w złożach węgla kamiennego oraz metanu występującego jako kopalina towarzysząca.

Podstawą dla ustalenia podatku jest zysk, rozumiany jako różnica między przychodami a wydatkami kwalifikowanymi, w danym roku podatkowym. Gdy wydatki kwalifikowane w danym roku przekraczają przychody, różnica jest stratą z działalności wydobywczej węglowodorów. Składniki przychodów i wydatków kwalifikowanych zostały szczegółowo wymienione w rozdziale 2. i 3. omawianej ustawy. Dla określenia wysokości podatku ustalone zostały (w art. 14, ust. 1) stawki podatku zależne od wskaźnika R, który zdefiniowano jako stosunek skumulowanych przychodów do skumulowanych wydatków kwalifikowanych.

Stawki podatku wynoszą:

- ✧ gdy wskaźnik R jest mniejszy niż 1,5 – stawka podatku wynosi 0% podstawy opodatkowania,
- ✧ gdy wskaźnik R jest równy lub większy niż 1,5 i mniejszy niż 2,0 – stawkę podatku oblicza się z wzoru: $25 \times \text{wskaźnik R} - 25/100$,
- ✧ gdy wskaźnik R jest równy lub większy niż 2,0 – stawka podatku wynosi 25% podstawy opodatkowania.

Podatek specjalny od przychodów z wydobycia węglowodorów obowiązywać będzie od 1 stycznia 2020 roku.

2.2.3. Opłata eksploatacyjna

Opłata eksploatacyjna jest daniną, której celem jest zrekompensowanie utraconych zasobów w wyniku eksploatacji złoża kopaliny.

Zgodnie z przepisami ustawy Prawo geologiczne i górnicze (art. 134, ust 1) opłatę tę wnosi przedsiębiorca, który uzyskał decyzję inwestycyjną w ramach koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złoża węglowodorów oraz wydobywanie węglowodorów ze złoża. Opłatę eksploatacyjną ustalono jako iloczyn jej stawki oraz ilości kopaliny wydobytej ze złoża bilansowego i pozabilansowego w okresie rozliczeniowym, którym jest okres półroczny.

Stawki opłat eksploatacyjnych dla węglowodorów zestawiono w tabeli 2.

Wysokość opłaty eksploatacyjnej ustala samodzielnie przedsiębiorca i wnosi ją na rachunki bankowe gminy, powiatu i województwa, na terenie których prowadzona jest działalność oraz na rachunek Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW).

TABELA 2. Stawki opłat eksploatacyjnych dla węglowodorów

TABLE 2. The rates of regular taxes for hydrocarbon extraction

Rodzaj kopaliny	Stawka opłaty eksploatacyjnej
Gaz ziemny wysokometanowy, którego wydobycie w okresie rozliczeniowym przekracza 2 500 tys. m ³	24,00 zł/tys. m ³
Gaz ziemny wysokometanowy, którego wydobycie w okresie rozliczeniowym nie przekracza 2 500 tys. m ³	6,23 zł/tys. m ³
Gaz ziemny pozostały, którego wydobycie w okresie rozliczeniowym przekracza 2 500 tys. m ³	20,00 zł/tys. m ³
Gaz ziemny pozostały, którego wydobycie w okresie rozliczeniowym nie przekracza 2 500 tys. m ³	5,18 zł/ tys. m ³
Ropa naftowa, której wydobycie w okresie rozliczeniowym przekracza 1 000 ton	50,00 zł/tonę
Ropa naftowa, której wydobycie w okresie rozliczeniowym nie przekracza 1 000 ton	36,84 zł/tonę

Źródło: (Pgg 2015)

Istotną zmianą w stosunku do opłat eksploatacyjnych za wydobycie pozostałych kopaliny jest w przypadku węglowodorów odmienny skład beneficjentów oraz inny podział wpływów z opłaty. Wpływy z tytułu opłat eksploatacyjnych za wydobycie węglowodorów stanowią w 60% dochód gminy, w 15% dochód powiatu, w 15% dochód województwa, na terenie których prowadzona jest działalność, a w 10% dochód NFOŚiGW.

Jeżeli działalność jest prowadzona na terenie więcej niż jednej gminy, jednego powiatu lub jednego województwa, opłaty stanowią ich dochód proporcjonalnie do wielkości powierzchni terenu objętego działalnością albo do ilości wydobytej kopaliny.

2.3. Zabezpieczenia, gwarancje finansowe

2.3.1. Zabezpieczenia z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania warunków koncesji

Warunkiem uzyskania koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złoża węglowodorów oraz wydobywanie węglowodorów ze złoża jest ustanowienie zabezpieczenia z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania warunków określonych w koncesji. Zabezpieczenie to służy również finansowaniu likwidacji wyrobisk górniczych w przypadku wygaśnięcia, cofnięcia lub utraty mocy koncesji. Zabezpieczenie jest obligatoryjne i ustanawia się je na okres od dnia udzielenia koncesji do dnia zakończenia fazy poszukiwania i rozpoznawania złoża.

Wysokość zabezpieczenia ustala się w stosunku procentowym do wysokości kosztów prac geologicznych, w tym robót geologicznych, przy czym nie może ono przekraczać równowarto-

ści 20% tych kosztów. W Prawie geologicznym i górnictwie ustalono zostały formy zabezpieczenia, tryb i sposób jego wykorzystania.

Nadmienić należy, że niewykorzystane środki, po zakończeniu fazy poszukiwania i rozpoznawania, pozostają w dyspozycji przedsiębiorcy.

2.3.2. Zabezpieczenie roszczeń mogących powstać wskutek wykonywania działalności objętej koncesją

Ustawodawca przewidział możliwość ustanowienia zabezpieczenia roszczeń mogących powstać wskutek wykonywania działalności objętej koncesjonowaniem (art. 49x, ust. 2) o ile przemawia za tym szczególnie ważny interes państwa lub szczególnie ważny interes publiczny. Dotyczy to między innymi problemów związanych z ochroną środowiska lub gospodarką kraju. Ustanowienie tego zabezpieczenia i jego zakres powinno zostać określone w ogłoszeniu o wszczęciu postępowania przetargowego w celu udzielenia koncesji. Podobnie jak w przypadku zabezpieczeń omówionych w rozdziale 2.3.1 niewykorzystane środki są własnością przedsiębiorcy.

2.3.3. Fundusz likwidacji zakładu górnictwa (FLZG)

Dla zapewnienia środków finansowych na zlikwidowanie działalności wydobywczej, przedsiębiorca, który uzyskał koncesję obowiązany jest utworzyć fundusz likwidacyjny.

Na fundusz, przedsiębiorca wydobywający kopaliny metodą podziemną lub otworów wiertniczych (a więc wydobywający węglowodory), przeznaczają równowartość nie mniej niż 3% odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zakładu górnictwa ustalonych stosownie do przepisów o podatku dochodowym. Środki gromadzone na FLZG stanowią koszty uzyskania przychodów i mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie kosztów likwidacji zakładu górnictwa lub oznaczonej jego części, a także zbędnych urządzeń, instalacji, obiektów lub wyrobisk górniczych tego zakładu. Środki funduszu gromadzi się na wyodrębnionym rachunku bankowym w postaci środków pieniężnych. Dopuszcza się również bony skarbowe lub obligacje emitowane lub gwarantowane przez Skarb Państwa.

Zauważyć należy, że obowiązek tworzenia funduszu na cele finansowania likwidacji zakładu górnictwa stało się obowiązkowe dopiero od 1 stycznia 2002 roku. Mankamentem zasad tworzenia i funkcjonowania tego funduszu jest gromadzenie środków w miarę wydobywania kopaliny. W praktyce mogą zachodzić przypadki, gdy konieczna staje się likwidacja zakładu górnictwa przed upływem terminu koncesji, a zgromadzone środki są niewystarczające dla wykonania prac likwidacyjnych. Dlatego też w niektórych krajach wprowadzono obowiązek zabezpieczenia środków potrzebnych na likwidację kopalni równocześnie z uzyskaniem koncesji na wydobywanie kopaliny.

Niedoprecyzowane zostały też w przepisach Prawa geologicznego i górnictwa warunki ustalenia równowartości wysokości odpisów amortyzacyjnych na fundusz likwidacji. Określono wyłącznie minimalny poziom odpisów amortyzacyjnych.

3. Analiza, dyskusja i ocena obowiązującego systemu prawnopodatkowego w górnictwie węglowodorów

Wprowadzony cały pakiet przepisów dotyczących działalności geologiczno-górnicznej, w tym odnoszących się do branży węglowodorowej miał na celu zabezpieczenie interesów państwa przy wydawaniu koncesji i zapewnienie godziwych dochodów do budżetu państwa i samorządów (Gąsiewicz, Krokosz 2014).

Uporządkowanie i doprecyzowanie przepisów prawa budzących dotychczas wątpliwości miało przyspieszyć prace poszukiwawcze, rozpoznawcze i wydobywcze za węglowodorami oraz utworzyć sprzyjające warunki dla inwestowania w tę branżę górnictwa. Zmiany przepisów prawa w zakresie polityki koncesyjnej stanowią odrębny temat i nie będzie on w tym artykule rozwijany. Analizie i dyskusji oraz ocenie poddane zostaną natomiast elementy polityki fiskalnej. Punktem odniesienia w analizie będą cechy optymalnego systemu prawnopodatkowego w górnictwie sformułowane przez instytucje badawcze dla Banku Światowego.

Polski system prawnopodatkowy górnictwa cechuje się rozbudowanymi podstawami prawa (4 ustawy, liczne rozporządzenia). Przepisy prawa regulujące poszczególne obszary działalności górnictwa charakteryzują się bardzo dużą szczegółowością, a nawet drobiazgowością i często są niespójne. Zamiast komasacji tematycznej są rozdzielone na kilka aktów prawa, co powoduje rozdzielanie i podporządkowanie problemu podatku i opłat kilku resortom. Skutkuje to dublowaniem świadczeń oraz brakiem koordynacji i kontroli realizacji funkcjonującego prawa. Częste odsyłanie do innych źródeł prawa utrudnia w praktyce jego stosowanie i prowadzi często do błędnych interpretacji i pomyłek.

Wielowiekowa praktyka, a także obecne doświadczenia rozwiniętych krajów górniczych wskazują, że celowe jest dążenie do minimalizacji liczby aktów prawnych, a nawet ujęcie całego systemu prawnopodatkowego górnictwa w jednym akcie prawnym.

Do głównych zastrzeżeń odnośnie do obowiązującego systemu podatkowego w górnictwie zaliczyć należy dużą liczbę rodzajów instrumentów finansowych. Łącznie z zabezpieczeniami w górnictwie węglowodorów obowiązuje dziewięć rodzajów podatków i opłat oraz innych instrumentów gwarancyjnych. Często obowiązujące podatki i opłaty odnoszą się do tego samego przedmiotu.

Opłaty za udzielenie koncesji na poszukiwanie, rozpoznawanie złóż oraz wynagrodzenia za informację geologiczną nie podlegały istotnym zmianom w omawianych aktach prawnych systemu podatkowego górnictwa, w związku z czym nie podjęto w publikacji tej tematyki.

Wynagrodzenie za użytkowanie górnicze, podatek od wydobycia niektórych kopalin, specjalny podatek węglowodorowy, a w pewnym sensie także opłata eksploatacyjna odnoszą się do tego samego przedmiotu opodatkowania, jakim jest wydobycie kopalin. Każde z wymienionych obciążeń regulowane jest innym aktem prawnym, co utrudnia realizację ich postanowień i podnosi koszty administrowania systemem u przedsiębiorcy.

Ustalone w wymienionych przepisach reguły i algorytmy obliczania podatków i opłat oparte są na różnych podstawach merytorycznych, nie zawsze adekwatne do istoty przedmiotu, często niedokładnie określone, a przy tym pracochłonne, wymagające precyzyjnych pomiarów i rejestracji danych.

Duże zastrzeżenia wywołuje sposób wyznaczania wynagrodzenia za użytkowanie górnicze. Według stosowanej metodologii wynagrodzenie za użytkowanie górnicze określa się na podsta-

wie formuły opartej na wybranych standardowych parametrach geologiczno-ekonomicznych. W praktyce zagranicznej opłatę tą wiąże się z wartością rynkową złoża ustalaną przez ekspertów. Opłata za użytkowanie górnicze stanowi w górnictwie innych krajów podstawowy podatek od wydobycia kopalin.

Wprowadzony w Polsce podatek od wydobycia niektórych kopalin (miedzi, srebra, a od 1 stycznia 2020 roku od wydobycia węglowodorów) jest dodatkowym podatkiem odniesionym do tego samego przedmiotu, a więc stanowi zdublowanie opłaty za użytkowanie górnicze. Nie ma przeszkód merytorycznych, aby podatek ten został włączony do opłaty za użytkowanie górnicze.

Do tej samej grupy podatków zalicza się także specjalny podatek węglowodorowy wprowadzony odrębną ustawą, który ma obowiązywać od 1 stycznia 2020 roku. Zasady obliczania tego podatku są jeszcze bardziej drobiazgowo niż w poprzednim przypadku. W konsekwencji czynności ich ustalania są pracochłonne oraz, co przy tej szczegółowości może się wydawać paradoksalne, sprzyjające powstawaniu błędów i pomyłek. Szczególnie występuje to w przypadku specyfikacji przychodów i kosztów kwalifikowanych, które należy uwzględnić przy obliczaniu wskaźnika R (zysku), który stanowi punkt wyjścia dla obliczenia podatku.

W przypadku obydwu omawianych podatków dyskusyjne są ustalone w przepisach stawki. Pozytywną cechą jest natomiast podanie z dużym wyprzedzeniem zamiaru wprowadzenia nowych obowiązków podatkowych.

W analizowanej grupie podatków i opłat obowiązujących górnictwo węglowodorów zmienne zostały także stawki kwotowe opłaty eksploatacyjnej oraz sposób podziału wpływów z tego tytułu. Zamiast dwóch beneficjentów (jak dotychczas i jak w przypadku pozostałych kopalin) wpływy z opłat eksploatacyjnych od wydobycia węglowodorów dzielone są pomiędzy czterech beneficjentów w proporcjach: 15% dla województwa, 15% dla powiatu, 60% dla gminy i 10% dla NFOŚiGW. Przez zmianę struktury podziału wpływów zamierza się uzyskać większe zainteresowanie i wsparcie samorządu terytorialnego dla inwestycji w górnictwie węglowodorów, ale zmniejszenie przychodów NFOŚiGW ograniczy możliwości finansowania prac geologiczno-poszukiwawczych i innych z zakresu geologii i górnictwa należących do statutowych zadań tego funduszu.

Zabezpieczenia, gwarancje, fundusze gromadzone obligatoryjnie, bądź w razie potrzeby, na finansowanie kosztów likwidacji skutków działalności eksploatacyjnej w środowisku są charakterystycznymi świadczeniami finansowymi dla działalności górniczej.

Obligatoryjnie wymagane jest gromadzenie środków na pokrycie kosztów likwidacji zakładu górniczego. Ustalone w przepisach Prawa geologicznego i górniczego zasady ustalania wartości odpisów na fundusz likwidacji zakładu górniczego (FLZG) są rozwiązaniem zapewniającym środki tylko w przypadku, gdy likwidacja następuje zgodnie z okresem planowanym w koncesji. Przedwczesna konieczność likwidacji, np. z powodu utraty rentowności wydobycia lub katastrofy nie znajdzie pokrycia finansowego w zgromadzonych do tego okresu środkach. Jest to mankament dotyczący wszystkich branż polskiego górnictwa. Konieczna jest wobec tego zmiana systemu gromadzenia funduszu na formę zabezpieczenia całości środków już z chwilą otrzymania koncesji na wydobycie.

W górnictwie węglowodorów gromadzi się również środki finansowe na pokrycie ewentualnych roszczeń za wyrządzone szkody. Fundusz ten tworzy się w przypadkach, gdy istnieje wyraźna możliwość wystąpienia szkód. Jego utworzenie co do zasady jest słuszne, ale jednocześnie stanowi barierę wejścia dla nowych inwestorów.

Nowością, w porównaniu do pozostałych branż górnictwa, jest konieczność ustanowienia przez przedsiębiorcę poszukującego i wydobywającego węglowodory zabezpieczenia środków

finansowych na wypadek niewywiązania się lub nienależytego wywiązania się z obowiązków koncesji w sytuacji jej wygaśnięcia, cofnięcia lub utraty mocy. To zabezpieczenie wynika częściowo ze zmienionego zakresu koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż węglowodorów, która obecnie obejmuje również wydobywanie kopaliny ze złoża. Wysokość zabezpieczenia ustalono jako równowartość nieprzekraczającą 20% kosztów prac geologicznych, w tym kosztów robót geologicznych. Zastanawiające jest ograniczenie wysokości zabezpieczenia do poziomu do 20%, bowiem w praktyce może się zdarzyć konieczność wyasygnowania większych środków niż zgromadzone.

Zabezpieczenia, gwarancje, FLZG są koniecznością wynikającą ze specyfiki górnictwa i nie mogą być traktowane jako forma podatku obciążająca działalność górnictwem. Wydatki na te cele są częścią kosztów pozyskania kopaliny, a koszty zlikwidowania skutków działalności górniczej mogą być w większości przypadków wcześniej skalkulowane i uwzględnione w ocenie opłacalności projektu geologiczno-górniczego.

W podsumowaniu analizy i dyskusji obowiązującego obecnie stanu prawnego odnoszącego się do górnictwa węglowodorów w zakresie podatków i opłat należy się jeszcze odnieść do tego w jakim stopniu spełniane są trzy podstawowe funkcje, tj. fiskalna, dystrybucyjna i motywacyjna.

Funkcja fiskalna podatków i opłat oceniana może być obecnie tylko pobieżnie na podstawie przypuszczeń, ewentualnie symulacji, bowiem dwa podatki, tj. od wydobycia niektórych kopalin i specjalny podatek węglowodorowy obowiązywać będą dopiero w przyszłości. Oczekiwane wpływy z planowanych podatków możliwe będą do uzyskania pod warunkiem potwierdzenia w praktyce występowania tych złóż i efektów ich eksploatacji. Już wstępne wyniki prac poszukiwawczo-rozpoznawczych mogą pozwolić na prognozowanie wyników eksploatacyjnych, co stanowi przesłanki dla oceny kosztów wydobycia, a więc i opłacalności pozyskania kopaliny.

Funkcja redystrybucyjna realizowana jest głównie przez opłatę eksploatacyjną. Jak już zaznaczono wcześniej, uwzględnienie podziałów wpływów z tej opłaty obok gminy, powiatu i województwa, powinno zwiększyć zainteresowanie i przychylność tych jednostek dla inwestycji w górnictwo węglowodorów. Praktyka pokazuje, że mogą to być czynniki niewystarczające. W Polsce nie docenia się czynnika społecznego w przygotowaniu warunków do inwestowania.

System prawno-finansowy ze względu na specyfikę górnictwa ma kolosalne znaczenie dla rozwoju tej działalności. Może sprzyjać i zachęcać do inwestowania, ale może też działać demotywująco. Ostatnie publikacje (Steinhoff 2015; Krasoń 2014) i doniesienia prasowe tłumaczące spadek zainteresowania poszukiwaniami i rozpoznawaniem złóż węglowodorów (szczególnie tzw. gazu z łupków), głównie niekorzystnymi warunkami geologicznymi są tylko jedną z przyczyn tego stanu.

Jak pokazują analizy, nowe uregulowania powodują znaczące obniżenie NPV projektów, w których zakłada się wysoki poziom wydobycia i długi czas eksploatacji (Kosowski 2014). To wydatnie zmniejsza zainteresowanie inwestorów realizacją projektów węglowodorowych w Polsce.

Liczba udzielonych koncesji w ostatnim okresie obniżyła się. W tabeli 3 zestawiono porównanie liczby koncesji na poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie złóż węglowodorów w Polsce z okresu przed wejścia nowych rozwiązań prawnych (marzec 2013 r.) ze stanem obecnym (lipiec 2015 r.).

Liczba udzielonych koncesji obejmujących poszukiwanie węglowodorów niekonwencjonalnych według stanu na 1 lipca 2015 r. wynosi 41, podczas gdy w marcu 2013 roku było ich 111 (Gawlik 2013). Obniżeniu uległa również liczba koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie

TABELA 3. Porównanie liczby koncesji na poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatację węglowodorów według stanu na 1 marca 2013 i 1 lipca 2015 r.

TABLE 3. Comparison of the number of licenses issued for prospecting, exploration, and exploitation of hydrocarbon as of 1 March 2013 and 1 July 2015

Wyszczególnienie	Stan na 1 marca 2013 r.			Stan na 1 lipca 2015 r.		
	razem	w tym:		razem	w tym:	
		PGNiG	Orlen		PGNiG	Orlen
Liczba koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie jedynie konwencjonalnych złóż węglowodorów	134	79	0	83	63	0
Liczba koncesji obejmująca poszukiwanie i rozpoznawanie łącznie niekonwencjonalnych i konwencjonalnych złóż węglowodorów	97	16	9	41	11	7
Liczba koncesji wyłącznie na poszukiwanie i rozpoznawanie niekonwencjonalnych złóż węglowodorów	14	0	1	0	0	0
Liczba koncesji na wydobywanie węglowodorów ze złóż konwencjonalnych	234	225	0	234	227	0

Źródło: MŚ 2015

konwencjonalnych złóż węglowodorów, a liczba koncesji na wydobywanie węglowodorów nie uległa zwiększeniu w analizowanym okresie.

Spadek liczby koncesji jest wynikiem wycofania się z poszukiwań kilku istotnych inwestorów. Przyczyn można upatrywać zarówno w braku sukcesów poszukiwawczych jak również w, ocenianym negatywnie przez inwestorów, otoczeniu prawnym dla poszukiwania i wydobywania węglowodorów ze złóż.

Należy więc stwierdzić, że funkcjonujący system prawno-podatkowy nie spełnia funkcji motywacyjnej w górnictwie węglowodorów.

Podsumowanie

Z przeprowadzonej analizy systemu prawno-podatkowego obowiązującego w polskim górnictwie węglowodorów wynikają następujące wnioski:

System pod względem formalno-prawnym jest nadmiernie rozbudowany, przepisy zbyt drobiazgowo, a liczba instrumentów finansowych za duża (dziewięć).

Należne z tytułu wydobywania kopaliny podatki i opłaty stanowią *de facto* ten sam podatek, bowiem liczone są od tego samego przedmiotu opodatkowania, jakim jest wydobywanie kopaliny. Wydaje się, że możliwe jest zastąpienie tych podatków jednym, np. za użytkowanie górnicze.

Przewidziane w przepisach zabezpieczenia, gwarancje finansowe oraz fundusz likwidacji zakładu górniczego są uzasadnione, wynikają bowiem ze specyfiki górnictwa.

W przypadku niektórych podatków, opłat i zabezpieczeń dyskusyjne są ustalone stawki i wartości, przez co wymagają doprecyzowania i skorygowania.

Ze względu na wypełnianie przez system podatkowy funkcji fiskalnej, redystrybucyjnej i motywacyjnej, szczególnie potrzebna jest analiza wprowadzonych podatków pod kątem oceny ich wpływu na zainteresowanie inwestorów poszukiwaniem i rozpoznawaniem złóż węglowodorów oraz inwestowanie w zagospodarowanie i eksploatację tych złóż.

Nieodzwonne byłoby przeprowadzenie pogłębionych i wszechstronnych studiów i badań także o innych czynnikach determinujących rozwój danej branży górniczej. Przeanalizowane w tym artykule cechy obowiązującego w Polsce systemu prawnopodatkowego w górnictwie i ich porównanie z tzw. dobrymi praktykami z górnictwa zagranicznego potwierdzają zasadność podjęcia takich prac.

Oczywiste jest, że podstawowym czynnikiem decydującym o inwestowaniu w górnictwie są złoża kopalin, to jednak uwarunkowania prawne i fiskalne mogą być pomocne w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych.

Publikacja zrealizowana w ramach badań statutowych Instytutu Gospodarki Surowcami Mineralnymi i Energią Polskiej Akademii Nauk

Literatura

- GAWLIK, L. 2013. *Gaz ziemny z łupków w Polsce – raport*. World Energy Council. Polski Komitet Światowej Rady Energetycznej, Warszawa, maj.
- GAŚIEWICZ, A. i KROKOSZ, A. 2014. W blasku nowelizacji prawa geologicznego i górniczego – wywiad z dr inż. Sławomirem Brodzińskim – Głównym Geologiem Kraju, Podsekretarzem Stanu w Ministerstwie Środowiska. *Przegląd Geologiczny* vol. 62, nr 9, s. 433–435.
- DANIEL i in., red. 2010 – DANIEL, P., KEEN, M. i MCPHERSON, C. red. 2010. *The Taxation of Petroleum and Minerals, Principles, Problems and Practice*. Reutiedge. London.
- KOSOWSKI, P. 2014. Wstępna ocena wpływu proponowanych zmian fiskalnych na opłacalność wydobycia gazu ziemnego ze złóż niekonwencjonalnych. *Polityka Energetyczna – Energy Policy Journal* t. 17, z. 3, s. 109–124.
- KRASOŃ, J. 2014. Współczesne odkrycia ropy i gazu zachętą do powtórnej oceny regionów naftowych Polski. *Przegląd Geologiczny* vol. 62, nr 5, s. 229–231.
- MŚ 2013 – Zasady ustalania wynagrodzenia z tytułu użytkowania górniczego. Ministerstwo Środowiska. Departament Geologii i Koncesji Geologicznych, Warszawa 27.02.
- MŚ 2015 – Raporty i zestawienia koncesji udzielonych przez Ministra Środowiska. Ministerstwo Środowiska. [Online] Dostępne w: www.mos.gov.pl [Dostęp: 20.07.2015].
- OTTO i in. 2006 – OTTO, J., ANDREWS, C., CAWOOD, F., GUJ, P., STERMOLE, J. i TILTON, J. 2006. *Mining Royalties. Global Study on Their Impact on Investors, Government, and Civil Society*. The World Bank. Washington.
- Pgg 2015 – Prawo geologiczne i górnicze – tekst jednolity ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. ogłoszony obwieszczeniem Marszałka Sejmu RP w dniu 30 stycznia 2015. Dz. U. 2015.196.
- PSWZK 2008 – Kodeks wyceny złóż kopalin (Kodeks POLVAL). Polskie Stowarzyszenie Wyceny Złóż Kopalin. Polish Association of Mineral Asset Valuers. Kraków. [Online] Dostępne w: www.polval.pl/kp.pdf [Dostęp: 4.08.2015].
- Rozporządzenie MŚ 2011 – Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie korzystania z informacji geologicznej za wynagrodzeniem. Dz. U. 2011.292.1724.

- STEINHOFF, J. 2015. Wypowiedź w dodatku do Rzeczpospolitej Nr 212 z 20 kwietnia 2015 r. pt. Infrastruktura, środowiska, geologia.
- UBERMAN, R. i UBERMAN, R. 2015. Podatki, opłaty i zabezpieczenia finansowe w polskim górnictwie, w tym w górnictwie surowców energetycznych. *Polityka Energetyczna – Energy Policy Journal* t. 18, z. 2, s. 99–110.
- Ustawa 2012 – Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin. Dz. U. 2012.362 z późn. zm.
- Ustawa 2014a – Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze oraz niektórych innych ustaw. Dz. U. 2014.1133.
- Ustawa 2014b – Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym. Dz. U. 2014.1215.

Lidia GAWLIK, Ryszard UBERMAN

The legal and tax system and its impact on development opportunities for hydrocarbon exploitation in Poland

Abstract

The subject of the article is the issue of taxes, fees, and financial guarantees applied in mining, with special reference to hydrocarbon extraction. The factors which characterize the dissimilarities of the legal and tax system in the mining industry compared to other sectors of the economy have been discussed. Attention was drawn to the specific features of mining that should be taken into account when imposing taxes and fees, especially in regards to their structure and rates, keeping the role they should play in mind. An analysis of the current Polish system of taxation when applied to the exploration and exploitation of hydrocarbon is given. Currently operating solutions have been shown in the contrast of the ones applied abroad. The importance of taxes and fees for shaping the profitability and competitiveness for the production of hydrocarbon is pointed out. The summary lists any criticisms and points to the direction of needed changes in the Polish taxation system for hydrocarbon exploitation so that it better meets three basic functions: fiscal, redistribution of income from taxes, and motivation for development.

KEYWORDS: taxes, fees, hydrocarbon exploitation

