



Ryszard UBERMAN*, Robert UBERMAN**

Podatki, opłaty i zabezpieczenia finansowe w polskim górnictwie, w tym w górnictwie surowców energetycznych

STRESZCZENIE. W artykule omówiono genezę i specyfikę podatków oraz opłat i innych świadczeń stosowanych w górnictwie. Wymieniono cechy górnictwa wpływające na kreowanie systemów podatkowych. Wymieniono cechy charakteryzujące optymalny system podatkowy dla górnictwa. Przeprowadzono analizę systemu prawno-finansowego obowiązującego w polskim górnictwie i obejmującego podatki, opłaty oraz zabezpieczenia finansowe. Oceniono wpływ uregulowań podatkowych na opłacalność wydobywania kopalin, warunki inwestowania i konkurencyjność międzynarodową górnictwa. W podsumowaniu zestawiono ważniejsze wnioski i postulaty dla usprawnienia systemu podatkowego w polskim górnictwie.

SŁOWA KLUCZOWE: górnictwo, surowce energetyczne, podatki, opłaty, zabezpieczenia finansowe

Wprowadzenie

Górnictwo polskie zalicza się do najbardziej obciążonych podatkami i opłatami działów i sekcji gospodarki narodowej. Obok powszechnie obowiązujących podatków i opłat, których świadczenie wynika z innych przesłanek niż prowadzenie działalności górniczej, w górni-

* Prof. dr hab. inż. – Instytut Gospodarki Surowcami Minerlanymi i Energią PAN, Kraków.

** Dr – Krakowska Akademia im. A.F. Modrzewskiego, Kraków.

ctwie obowiązują dodatkowo jeszcze inne płatności, charakterystyczne dla tej branży. Oprócz podatków i opłat powszechnie stosowanych oraz specyficznych dla przemysłu wydobywczego, przedsiębiorstwa górnicze zobowiązane są także do ustanawiania różnego rodzaju zabezpieczeń i gwarancji finansowych dla pokrycia kosztów likwidacji negatywnych skutków działalności, szczególnie w środowisku. Stanowią one poważne obciążenie finansowe przedsiębiorstw górniczych.

Podatki i opłaty jako znaczący składnik kosztów wytwarzania wpływają na efektywność wydobywania surowców mineralnych. Dlatego w ich kreowaniu należy mieć na względzie oddziaływania fiskalne i redystrybucyjne, ale także motywujące, zachęcające do inwestowania w rozwój górnictwa.

Rodzaje podatków, opłat i zabezpieczeń, a także ich wysokość, tryb ustalania, sposoby wnoszenia uregulowane są przepisami prawa w randze ustawowej.

W Polsce system prawno-finansowy dotyczący podatków, opłat i zabezpieczeń jest znacznie rozbudowany oraz zróżnicowany pod względem rodzajów i liczby instrumentów finansowych w poszczególnych branżach górniczych.

Funkcjonowanie tego systemu w polskim górnictwie, ze szczególnym zwróceniem uwagi na pozyskiwanie surowców energetycznych, jest przedmiotem niniejszego artykułu.

1. Czynniki i zasady kreujące systemy podatkowe w górnictwie

Tradycje szczególnego opodatkowania w górnictwie sięgają początków cywilizacji. Praktycznie u zarania cywilizacji, niektóre kopaliny (zwłaszcza rudy metali) nabrały strategicznego znaczenia i panujący dążyli od uzyskania kontroli nad ich pozyskiwaniem. Ponieważ rzadko kiedy sami prowadzili taką działalność użycali prawa wydobywania kopalin przedsiębiorcom, gwarantując sobie odstąpienie części wydobytych surowców (w późniejszym okresie czasami zamienianych na kwotę pieniężną). Wzorem panujących inni właściciele ziemscy również stosowali podobne rozwiązania, oczywiście o ile byli w stanie zagwarantować sobie równoległe prawo własności złóż. W okresach późniejszych w praktyce podatkowej pojawiały się dodatkowe powody opodatkowania wydobywania kopalin (np. opłaty środowiskowe) oraz zmieniały się sposoby i wolumeny opodatkowania.

Obecnie w krajach, w których górnictwo ma znaczący udział w gospodarce za powody opodatkowania wydobywania kopalin uznaje się:

- 1) własność państwa niektórych złóż kopalin,
- 2) straty w środowisku wynikłe z działalności górniczej w postaci:
 - ✧ utraty wartości środowiska na skutek wyeksploatowania złóż kopalin, jako jednego z jego składników,
 - ✧ szkodliwości działalności górniczej dla innych niż złoża kopalin elementów środowiska.

Przy kreowaniu polityki podatkowej dla górnictwa konieczne jest uwzględnienie specyfiki tej działalności, która istotnie różni się od działalności innych przemysłów. Badania przeprowadzone na zlecenie Banku Światowego (Otto i in. 2006; Daniel i in. 2010) wykazały potrzebę brania pod uwagę przy ustalaniu podatków dla górnictwa następujących czynników charakteryzujących tę działalność:

- ✧ górnictwo wymaga realizacji długotrwałego i kosztownego programu poszukiwania i dokumentowania złóż kopalin, co jest obarczone wysokim ryzykiem osiągnięcia zakładanych efektów, poprzedzającego okres uzyskiwania finalnych korzyści ekonomicznych,
- ✧ proces inwestycyjny budowy kopalni jest procesem skomplikowanym, długotrwałym i kapitałochłonnym,
- ✧ okres zwrotu nakładów inwestycyjnych jest bardzo długi i obejmuje niejednokrotnie kilka cykli koniunkturalnych,
- ✧ wyposażenie i infrastruktura kopalni są nierozzerwalnie związane z udostępnianym złożem kopalin i praktycznie niemożliwe do przeniesienia w inne miejsce,
- ✧ sprzedaż produkcji, szczególnie wartościowych kopalin realizowana jest często na bardzo odległych rynkach od miejsca wydobywania,
- ✧ działalność górnicza obciążona może być wysokim stopniem ryzyka politycznego, ekonomicznego i technicznego.

Jak wykazały to studia problematyki opodatkowania górnictwa, nie opracowano dotychczas jednego, uniwersalnego systemu prawno-finansowego opodatkowania. Tym niemniej na podstawie wieloletniej praktyki i badań funkcjonujących w świecie systemów (badania dla Banku Światowego) można sformułować podstawowe cechy, jakie powinien zawierać optymalny system opodatkowania w górnictwie. Do cech tych zaliczyć należy przede wszystkim:

- ✧ maksymalizację wpływów podatkowych, przy czym ze względu na długie okresy życia projektów geologiczno-górnictwowych, właściwym miernikiem tych wpływów nie powinien być wpływ bieżący, ale zaktualizowana wartość tych wpływów w całym okresie życia projektu,
- ✧ optymalizację struktury nakładanych obciążeń, ponieważ ich liczba, w przypadku przedsiębiorstw górniczych jest często zbyt duża i do tego regulowane są nieraz w ramach odrębnych systemów prawnych, a ich kontrolowanie i regulowanie przynależy wielu organom administracyjnym,
- ✧ spójność poszczególnych elementów systemu z celami ich stanowienia zarówno w zakresie przedmiotu opodatkowania, wysokości stawek oraz sposobu ich wykorzystania,
- ✧ właściwą równowagę pomiędzy uregulowaniami o charakterze ogólnym, a adresowanymi do określonych branż górniczych, a niekiedy nawet do zindywidualizowanych projektów górniczych,
- ✧ stabilność systemów podatkowych,
- ✧ zapewnienie zgodnego z celami poboru wykorzystania wpływów podatkowych,
- ✧ niskie koszty administracyjne systemu.

Konkludując wymienione cechy można, powołując się na K. Szamałkę (2001) przyjąć, że „dobry system podatkowy w sektorze mineralnym powinien być konstruowany z uwzględnieniem neutralności, efektywności, sprawiedliwości i stabilności”.

2. Zasadnicze elementy aktualnego stanu prawnego w zakresie podatków, opłat i innych świadczeń nakładanych na polskie górnictwo

Należy podkreślić, że wszystkie uregulowania prawne o charakterze powszechnym, dotyczące podatków i opłat obowiązują również górnictwo. Uregulowania prawne w Polsce odnoszące się do analizowanych obciążeń finansowych i uwzględniające specyfikę górnictwa, ujęte są w czterech ustawach:

- ✧ ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze oraz ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy Prawo geologiczne i górnicze oraz zmianie niektórych innych ustaw,
- ✧ ustawie z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin,
- ✧ ustawie z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym,
- ✧ ustawie z dnia 10 lipca 2008 r. o odpadach wydobywczych.

W wymienionych aktach prawa wyszczególnione są podatki, opłaty i inne instrumenty finansowe stosowane w polskim górnictwie, które zestawiono w tabeli 1. Wyróżniono dwie grupy instrumentów finansowych, a mianowicie podatki i opłaty w jednej grupie oraz pozostałe kategorie finansowe obejmujące zabezpieczenia i gwarancje w grupie drugiej, które wprowadzicie ze względów merytorycznych nie są podatkami, ale przez konieczność zabezpieczenia tych środków generują koszty ich utrzymania. Stanowią przez to obciążenie działalności przedsiębiorstwa nie tylko w sensie finansowym, ale także obsługi administracyjnej. Ponieważ nie wszystkie z wymienionych w tabeli 1 kategorii obciążeń odnoszą się do całego górnictwa i wszystkich przedsiębiorstw równocześnie, zaznaczono w tabeli zakres obowiązywania z uwzględnieniem prawa własności złóż kopalin.

Z zestawienia w tabeli 1 wynika, że najbardziej obciążone podatkami, opłatami i zabezpieczeniami są przedsiębiorstwa wydobywające niektóre kopaliny ze złóż stanowiących własność Skarbu Państwa. W zakresie podatków i opłat polskie prawo wyróżnia dziesięć rodzajów instrumentów finansowych:

- a) podatki i podobne daniny związane specyficznie z działalnością w górnictwie:
 - ✧ opłata za koncesję (na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż kopalin, poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie węglowodorów, wydobywanie kopalin ze złóż),
 - ✧ podatek od wydobywania niektórych kopalin obowiązujący obecnie dla wydobywania miedzi, srebra, a od 2020 r. obejmujący również wydobywanie węglowodorów,
 - ✧ specjalny podatek węglowodorowy, który obowiązywać będzie również od 2020 r.;
- b) opłaty za korzystanie z własności Skarbu Państwa:
 - ✧ wygrozdzenie za użytkowanie górnicze,
 - ✧ opłata za udostępnienie informacji geologicznej;
- c) zabezpieczenia wykonania obowiązków w odniesieniu do środowiska naturalnego:
 - ✧ opłata eksploatacyjna;
 - ✧ zabezpieczenie roszczeń mogących powstać wskutek wykonywania działalności objętej koncesją,
 - ✧ zabezpieczenie na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonania warunków koncesji,

TABELA 1. Aktualne obciążenia i inne instrumenty finansowe stosowane wobec górnictwa w Polsce

TABLE 1. Present levies and other financial obligations applied to the mining industry

Pozycja	Złoża objęte prawem własności górniczej	Złoża objęte prawem własności nieruchomości gruntowej
Podatki i opłaty:		
– wynagrodzenie za informację geologiczną	X	X
– opłata koncesyjna za poszukiwanie i rozpoznawanie	X	X
– wynagrodzenie za użytkowanie górnicze	X	-
– opłata eksploatacyjna	x	x
– podatek od wydobywania niektórych kopalin	x (tylko miedź, srebro i węglowodory)	-
– specjalny podatek węglowodorowy	x (tylko węglowodory)	-
Zabezpieczenia, gwarancje itp.		
– zabezpieczenie wykonania warunków koncesji	x (tylko węglowodory)	-
– zabezpieczenie roszczeń z tytułu wykonywanej działalności	x	X
– gwarancja na zlikwidowanie obiektów unieszkodliwiania odpadów wydobywczych (kat. A)	x	X
– fundusz likwidacji zakładu górniczego	x	X

Źródło: Opracowanie własne

- ✧ składka na fundusz likwidacji zakładu górniczego,
- ✧ gwarancja finansowa na likwidację i rekultywację obiektu unieszkodliwiania odpadów wydobywczych kategorii A.

Na marginesie należy zaznaczyć, że w niektórych publikacjach opłata eksploatacyjna zaliczana jest do grupy a) kategorii podatków i opłat, chociaż w świetle dominującej interpretacji stanowi ona daninę za korzystanie ze środowiska, ponieważ złoża kopalin stanowią część litosfery są elementem środowiska.

Spośród branż górniczych największą liczbą rodzajów podatków, opłat i zabezpieczeń finansowych charakteryzuje się górnictwo surowców energetycznych, przede wszystkim górnictwo węglowodorów. Z pozostałych grup surowców mineralnych do bardziej obciążonych finansowo zalicza się górnictwo surowców metalicznych. Fakt ten wynika z jednej strony ze statusu własnościowego złóż kopalin, bo są one własnością Skarbu Państwa, z drugiej strony ze zwiększonych oddziaływań negatywnych na środowisko, związanych ze sposobami eksploatacji, stosowanymi przy wydobywaniu tych kopalin (eksploatacja podziemna lub otworowa). Stosunkowo mniejszą liczbą obciążeń objęte jest górnictwo skalne, które eksploatuje kopaliny metodą odkrywkową, głównie złoża kopalin objętych prawem własności nieruchomości gruntowej, a skutki negatywne eksploatacji dla środowiska są mniejsze w porównaniu do innych metod eksploatacji.

3. Ocena spójności systemu prawno-finansowego opodatkowania stosowanego w polskim górnictwie

System prawno-finansowy podatków i opłat w górnictwie ma do spełnienia trzy podstawowe funkcje: fiskalną, redystrybucyjną i motywującą.

Funkcja fiskalna opodatkowania działalności górniczej wynika z tak zwanej koncepcji renty górniczej oraz prawa własności do znacznej części złóż kopalin przynależnych Skarbowi Państwa. Renta górnicza uważana jest za pewien „nadmierny” dochód, niewynikający z zaangażowania innych niż samo złożę środków produkcji i nie będący wynagrodzeniem innych czynników produkcji. Z tego powodu uważa się, że osoba (przedsiębiorstwo) prowadzące eksploatację złóż kopalin może a nawet powinna być objęta ekstraopodatkowaniem obok innych form obciążeń powszechnych. Opodatkowanie wydobywania kopalin wynika też z prawa własności części złóż kopalin. Państwo jako właściciel złoża kopalin oddając je w użytkowanie górnicze zastrzega dla siebie część korzyści jakie z tej działalności uzyska użytkownik (dawne regale).

Funkcja redystrybucyjna polega na wykorzystaniu części wpływów podatków i opłat na finansowanie prac poszukiwawczych za nowymi złożami kopalin oraz na różnorodne badania geologiczne. Ubytki zasobów kopalin w wyniku eksploatacji powinno się uzupełniać przez odkrycia i udokumentowanie nowych złóż. W Polsce funkcję tę wypełnia w pewnym stopniu opłata eksploatacyjna, z której część wpływów przeznaczana jest na konto Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Wśród celów statutowych NFOŚiGW znajduje się między innymi finansowanie badań geologicznych i prac poszukiwawczych.

Funkcja motywująca powinna sprzyjać rozwojowi działalności geologiczno-górnictwa przez takie kreowanie polityki podatkowej, aby zachęcała do inwestowania w tę działalność. Jak wykazały to wielowiekowe doświadczenia, nadmierna fiskalność zniechęcała do inwestowania w górnictwo, co w konsekwencji powodowało upadek lub stagnację tej działalności, a w wyniku tego również zmniejszenie wpływów z podatków. A zatem optymalny system podatkowy powinien cechować się wypośrodkowaniem wymienionych funkcji, co jednak w praktyce jest niezmiernie trudne do osiągnięcia.

Obowiązujący w Polsce system podatkowy w górnictwie zawiera wprawdzie uregulowania prawne i instrumenty finansowe nawiązujące do tak zwanych dobrych praktyk, tym niemniej niektóre z przyjętych rozwiązań są co najmniej dyskusyjne, a niekiedy nawet nieuzasadnione merytorycznie. Przede wszystkim system prawny (cztery ustawy) jest nadmiernie rozbudowany i uszczegółowiony, niespójny, rozdziałający kompetencje na kilka resortów, co skutkuje brakiem koordynacji i jednolitej kontroli funkcjonowania przepisów. Wielowiekowa praktyka, a także aktualne doświadczenia rozwiniętych krajów górniczych wykazują, że uzasadnione jest, a by system prawny sektora mineralnego ujmować w jednym akcie prawnym.

Podstawowym zastrzeżeniem w stosunku do obowiązujących w Polsce przepisów systemu podatkowego w górnictwie jest wprowadzenie kilku podatków w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania. Klasycznym przykładem jest objęcie aż czterema rodzajami podatków górnictwa węglowodorów. A mianowicie, są to:

- ✧ wynagrodzenie za użytkowanie górnicze,
- ✧ podatek od wydobywania niektórych kopalin,
- ✧ specjalny podatek węglowodorowy,
- ✧ opłata eksploatacyjna.

Dla ścisłości przypomnieć należy, że wprowadzenie opłaty eksploatacyjnej nie jest podatkiem sensu stricto to jednak ze względu na ten sam przedmiot opodatkowania (wydobycie kopaliny) zaliczono ją do obciążeń finansowych górnictwa.

Każdy z wymienionych podatków znajduje regulację prawną w innym akcie prawnym. Należy przy tym zauważyć, że stosowne przepisy ustawowe charakteryzują się bardzo dużą szczegółowością, a nawet drobiazgowością uregulowań. Ustalone w wymienionych przepisach metody (algorytmy) do określania wysokości podatków są nie zawsze adekwatne pod względem merytorycznym do istoty zagadnienia, a do tego bardzo pracochłonne, jeśli chodzi o przygotowanie zbioru danych. Przykładowo, określenie wysokości podatku od wydobycia niektórych kopalin (miedzi, srebra, w przyszłości węglowodorów) poprzedzone musi być dokładną i systematyczną rejestracją ilości i jakości wydobycia.

Określenie specjalnego podatku węglowodorowego według ustalonego algorytmu, w innej niż w poprzednim przypadku ustawie, wymaga bardzo drobiazgowej specyfikacji tzw. przychodów i wydatków kwalifikowanych, co zwiększa obciążenia administracyjne obsługi systemu, a dodatkowo przy tak dużej liczbie wyszczególnionych pozycji sprzyja możliwościom różnej interpretacji przepisów i popełnianie błędów.

Zastrzeżenia wywołuje też sposób wyznaczania wysokości wynagrodzenia za użytkowanie górnicze. Według stosowanej metodologii, wynagrodzenie za użytkowanie górnicze określa się na podstawie formuły opartej na wybranych standardowych parametrach geologiczno-ekonomicznych. Prawidłowa metoda ustalania tego wynagrodzenia powinna wiązać ten podatek z wartością złoża ustaloną przez ekspertów.

Biorąc pod uwagę fakt, że podatek od wydobycia niektórych kopalin oraz specjalny podatek węglowodorowy stanowią w zasadzie dodatkową opłatę za użytkowanie górnicze (ten sam przedmiot opodatkowania) wskazana byłaby komasacja tych podatków w ramach jednego uregulowania. Praktyka górnictwa światowego oraz cytowane już wyniki prac (Otto i in. 2006; Daniel i in. 2010) potwierdzają zasadność ograniczenia liczby instrumentów podatkowych.

Ponieważ wymienione podatki, ze względu na charakter publicznoprawny lub cywilnoprawny podlegają różnym resortom, brakuje ośrodka decyzyjnego lub przynajmniej doradczego, który analizowałby na bieżąco skutki funkcjonowania systemu i przygotowywał jego korekty.

Niezależnie od podatków i opłat system prawno-finansowy polskiego górnictwa przewiduje również różnego rodzaju zabezpieczenia, gwarancje finansowe itp. mające na celu zgromadzenie środków finansowych lub naprawę skutków działalności górnictwa w środowisku.

Aktualnie, zgodnie z przepisami prawa, możliwe jest stosowanie następujących sposobów zabezpieczeń i gwarancji:

a) zabezpieczenie roszczeń mogących powstać wskutek wykonywania działalności objętej koncesją, które jest obowiązkowe dla składowania odpadów w wyrobiskach podziemnych, a w pozostałych przypadkach na podstawie indywidualnej decyzji organu koncesyjnego,

b) zabezpieczenie na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonywania warunków koncesji, obligatoryjnie stosowane tylko w przypadku koncesji na poszukiwanie, rozpoznawanie węglowodorów ze złóż,

c) składka na fundusz likwidacji zakładu górniczego, obowiązująca dla wszystkich przypadków wydobywania kopalin,

d) gwarancja lub jej ekwiwalent przeznaczana na likwidację i rekultywację obiektów unieszkodliwiania odpadów kategorii A – obligatoryjna dla tych obiektów.

Wyraźnie należy podkreślić, że wymienione zabezpieczenia i gwarancje nie stanowią podatków i opłat, co często jest, zwłaszcza w przypadku funduszu likwidacji zakładu górniczego,

mylnie traktowane jako obciążenie podatkowe górnictwa. Zgromadzone na wymienione zabezpieczenia środki finansowe, stanowią źródło pokrycia kosztów skutków działalności górniczej. Za obciążenie finansowe, związane z tymi zabezpieczeniami, można jedynie uznać koszty finansowe i administracyjne zgromadzenia i utrzymania wymienionych funduszy.

Uznając za w pełni uzasadnione tworzenie wymienionych zabezpieczeń, nie można jednak pominąć niedostatków dotychczasowych rozwiązań w celu ich usunięcia.

Zabezpieczenia określone w punkcie a) jako nieobligatoryjne mają na celu zapewnienie środków na pokrycie ewentualnych roszczeń, które mogą wystąpić również w okresie po zakończeniu działalności i zlikwidowaniu zakładu górniczego. Przykładowo takie roszczenia mogą mieć miejsce w rejonach odkrywkowej eksploatacji złóż węgla brunatnego. Powodem roszczeń są zwykle utrata lub zmniejszenie plonów upraw rolnych i leśnych wskutek zmian stosunków wodnych. Szacunek ewentualnych strat z tego tytułu zlecać jest ekspertom.

Zabezpieczenia wymienione w punkcie b) wprowadzone zostały do prawa w związku ze zmianą zakresu działalności określanej w koncesji w odniesieniu do złóż węglowodorów. Uwzględnienie w koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż węglowodorów, również wydobywania węglowodorów spowodowało konieczność zabezpieczenia środków na ewentualność niewykonania lub nienależytego wykonania przez przedsiębiorcę warunków koncesji w przypadku przerwania i zaniechania działalności. Ustawowe wymaganie takiego zabezpieczenia już na etapie ubiegania się o koncesję jest jak najbardziej uzasadnione. Dyskusyjna jest natomiast wysokość zabezpieczenia ustalona na kwotę nie większą niż 20% nakładów przewidzianych na prace geologiczne, w tym roboty geologiczne.

Zabezpieczenie środków finansowych potrzebnych na zlikwidowanie zakładu górniczego i naprawę skutków działalności eksploatacyjnej w środowisku (punkt c)) jest w pełni zasadne, szkoda tylko, że obowiązkowe tworzenie funduszu na te cele stało się możliwe dopiero od 1 stycznia 2002 r. Mankamentem zasad tworzenia i funkcjonowania tego funduszu jest systematyczne odpisywanie składek na konto, w miarę wydobywania kopaliny, przy czym wymagalność odprowadzania składek następuje dopiero z chwilą rozpoczęcia wydobywania kopaliny. Zróżnicowany jest sposób określania wysokości odpisu w zależności od metody eksploatacji złoża. W przypadku eksploatacji podziemnej i otworowej na konto funduszu należy odprowadzać równowartość nie mniej niż 3% wartości odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, w przypadku eksploatacji odkrywkowej równowartość nie mniej niż 10% opłaty eksploatacyjnej. Prawo nie ustala ile konkretnie powinien wynosić ten odpis, w domyśle powinien on zapewnić zgromadzenie środków potrzebnych na zlikwidowanie zakładu górniczego i naprawę wyrządzonych szkód. Obowiązujący system rozkłada na czas eksploatacji złoża zgromadzenie potrzebnych środków finansowych. Przyjęty sposób nie zapewnia jednak wystarczających środków gdy wystąpi potrzeba likwidacji kopalni przed wyczerpaniem zasobów złoża (z powodu np. utraty rentowności wydobywania).

Dlatego też wzorem niektórych krajów górniczych należy dążyć do wprowadzenia zasady zabezpieczenia potrzebnych środków już na etapie ubiegania się o koncesję na wydobywanie kopaliny (podobnie jak w omówionym w punkcie b)) przypadku dotyczącym węglowodorów).

Ostatnią z analizowanych form zabezpieczenia środków finansowych jest gwarancja lub jej ekwiwalent, potrzebne na likwidowanie i rekultywację obiektów unieszkodliwiania odpadów wydobywczych kategorii A. Póki co, są to w polskim górnictwie sporadyczne przypadki (dotychczas tylko jeden obiekt zakwalifikowano do kategorii A), ale środki finansowe lub ich ekwiwalent, które należy przeznaczyć przed rozpoczęciem działalności jako zabezpieczenie, są bardzo znaczące.

Jak już podkreślono wcześniej, zabezpieczenia finansowe na pokrycie skutków działalności górniczej są konieczne, uzasadnione i powinny być uwzględniane oraz w kalkulowane w decyzje dotyczące inwestycji górniczych. Należy też wyraźnie zaznaczyć, że niewykorzystane z zabezpieczeń środki finansowe, po wykonaniu i rozliczeniu prac likwidacyjnych i rekultywacyjnych pozostają w dyspozycji przedsiębiorcy.

4. Oddziaływanie systemu obciążeń finansowych na warunki funkcjonowania górnictwa w Polsce i jego konkurencyjność na rynkach międzynarodowych

System prawno-finansowy opodatkowania górnictwa może przesądzać o tym, czy wydobycie określonej kopaliny będzie opłacalne i konkurencyjne na rynkach zagranicznych. Specyficzna sytuacja podatkowa górnictwa powoduje więc, że właściwa polityka podatkowa oraz inne aspekty polityki państwa wywierają znaczący wpływ, obok samego faktu występowania złóż kopalin lub wysokiego prawdopodobieństwa ich odkrycia, na decyzje inwestycyjne koncernów wydobywczych. W tabeli 2 zestawiono dziewięć najważniejszych kryteriów decyzyjnych, usystematyzowanych pod kątem ich powiązań z polityką państwa. Z zestawienia tego wynika jednoznacznie, że jeśli pominąć sam fakt wystąpienia złóż, to wszystkie pozostałe czynniki zależą od szeroko pojętej polityki państwowej w tym podatkowej.

TABELA 2. Kryteria podejmowania decyzji inwestycyjnych koncernów wydobywczych

TABLE 2. Investment criterion applied by mining companies

Niezależne od państwa	Zależne od państwa	
	podatkowe	niepodatkowe
Prawdopodobieństwo wystąpienia złóż	przewidywalność przyszłych zobowiązań podatkowych na moment podjęcia decyzji	przewidywalność i stabilność obciążeń z tytułu ochrony środowiska
	stabilność systemu podatkowego	stabilność praw własności i innych praw do eksploatacji złóż
	prawo do swobodnego transferu zysków	wymienialność lokalnej waluty i stabilna polityka kursowa
	rentowność operacji (kształtowana też przez rzeczywistą stopę opodatkowania)	ogólna stabilność polityki w odniesieniu do sektora górniczego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Mitchell 2010, str. 28)

Obciążenia podatkowe i inne świadczenia obowiązkowe wpływają na konkurencyjność górnictwa w trzech głównych aspektach:

- a) wielkości obciążeń finansowych,
- b) kosztów administrowania obciążeniami,
- c) kosztów ryzyka zmian systemu.

Charakterystykę wymienionych aspektów, w odniesieniu do warunków polskiego górnictwa, zasygnalizowano w punkcie 3 niniejszego artykułu.

W szczególności wskazano na kilka niekorzystnych, w porównaniu z innymi krajami górnictwami, cech polskiego systemu prawno-finansowego, cech niezachęcających do inwestowania. Przede wszystkim są to:

- ✧ wielorakość regulacji prawnych,
- ✧ znaczny stopień skomplikowania i drobiazgowość przepisów,
- ✧ brak spójności poszczególnych aktów prawnych,
- ✧ rozbudowane formuły i algorytmy określania podatków,
- ✧ znaczna liczba instrumentów finansowych, w tym przypadki dublowania podatków.

Na wymienione czynniki zwracano już uwagę przy okazji wprowadzania w życie przepisów ustaw o podatku od wydobycia niektórych kopalin i ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym. Reprezentatywne dla tych wystąpień są stanowiska zajęte przez Komitet Zrównoważonej Gospodarki Surowcami Mineralnymi PAN w 2012 (Nieć 2012) i 2014 r., stanowisko Polskiej Platformy Technologicznej Surowców Mineralnych w 2014 (Kulczycka i in. 2014) i 2015 r. Obowiązujący obecnie system podatkowy poddano krytyce w raporcie „Polityka Surowcowa Polski” pod redakcją prof. J. Hausnera z 2015 r. Skutki wprowadzonych ustaw dotyczących podatków od niektórych kopalin i specjalnego podatku węglowodorowego negatywnie ocenił J. Krasoń 2014, stwierdzając „że spowodowało to spadek akcji wielu operatorów na giełdzie, co między innymi zaowocowało rezygnacją części firm z prowadzenia prac poszukiwawczych i zbyciem koncesji w Polsce”.

Aby jednak ocenić rzetelnie funkcjonowanie systemu prawno-finansowego opodatkowania w polskim górnictwie, celowe byłoby bardziej dogłębne, a przede wszystkim kompleksowo przeprowadzona analiza zasad i skutków jego funkcjonowania.

Podsumowanie i wnioski

Przeprowadzona, wstępna wprawdzie, analiza funkcjonowania systemu opodatkowania polskiego górnictwa, pozwala sformułować następujące wnioski i zalecenia:

1. System szczególnych obciążeń górnictwa jest pod względem formalnoprawnym nadmierne rozbudowany i skomplikowany, a przez to kosztowny w utrzymaniu zarówno dla administracji publicznej jak i dla przedsiębiorstw.
2. Wielorakość aktów prawnych, duża liczba instrumentów finansowych, rozbudowane i uszczegółowione zasady i algorytmy powodują brak spójności pomiędzy poszczególnymi uregulowaniami, a także dublowanie niektórych podatków i opłat.
3. Obecnie obowiązujący system pozbawiony jest na szczeblu rządowym jednego ośrodka o charakterze decyzyjnym, lub przynajmniej doradczym, który na bieżąco analizowałby i koordynował zmiany i wprowadzenie poprawionych regulacji.

4. System obciążeń górnictwa, w sytuacji, w której paliwa kopalne są podstawowym ale nie jedynym nośnikiem energii pierwotnej, ma istotny wpływ na kształtowanie się struktury źródeł energii w Polsce.

5. Podatek od wydobycia niektórych kopalin oraz specjalny podatek od węglowodorów stanowią de facto dodatkową opłatę za użytkowanie górnicze, co w pewnym sensie jest dublowaniem podatków za ten sam przedmiot opodatkowania. Wskazana byłaby komasacja tych podatków w ramach jednej ustawy.

6. Ustalenie wynagrodzenia za użytkowanie górnicze nie jest obecnie powiązane z indywidualnie, ekspercko określaną wartością złoża. Należałoby zmienić zasady ustalania tego wynagrodzenia.

7. Obowiązujący w obecnym systemie prawno-finansowych obciążeń górnictwa komplet zabezpieczeń i gwarancji należy uznać za w pełni uzasadniony. Wskazane byłoby jednak dokonanie uściśleń zasad i sposobów ich wyliczania i stosowania.

Literatura

- DANIEL, P., KEEN, M. i MCPHERSON, C. (red.) 2010. *The Taxation of Petroleum and Minerals. Principles, Problems and Practice*. Routledge, London.
- GAWLIK, L. (red.) 2015. *Analiza polskiego i europejskiego rynku gazu niekonwencjonalnego*. Opracowanie IGSMiE PAN, Kraków, niepublikowane.
- HAUSNER, J. (red.) 2015. *Polityka surowcowa Polski*. Wyd. Fundacja Gospodarki i Administracji Publicznej, Kraków.
- Komitet Zrównoważonej Gospodarki Surowcami Mineralnymi PAN. 2012 i 2014. Stanowiska w sprawie wprowadzenia nowego opodatkowania podmiotów wydobywających kopalinę, niepublikowane.
- KRASOŃ, J. 2014. Współczesne odkrycia ropy i gazu zachętą do powtórnej oceny regionów naftowych Polski. *Przegląd Geologiczny* nr 5.
- KULCZYCKA, J., NIEĆ, M. i PIETRZYK-SOKULSKA, E. 2014. *Surowce i maszyny budowlane* nr 3.
- MITCHELL, P. 2010. Taxation and Investment Issues In Mining. [W:] *Advancing the EITI in the mining sector*. OECD. Washington, str. 27–31.
- NIEĆ, M. 2012. Uwagi do podatku od kopalin. *Rzeczpospolita*, 7–9.04.2012.
- OTTO, J., ANDREWS, C., CAWOOD, F., GUJ, P., STERMOLE, F., STERMOLE, J. i TILTON, J. 2006. *Mining Royalties. Global Study on Their Impact on Investors, Government, and Civil Society*. The World Bank. Washington.
- Polska Platforma Technologiczna Surowców Mineralnych. 2015 – Przegląd analiz wymienionych w projekcie założeń do Planu działań na rzecz bezpieczeństwa Polski w zakresie surowców nieenergetycznych. Opracowanie niepublikowane.
- SZAMALEK, K. 2001. *Studium opłaty eksploatacyjnej w gospodarce złożem kopaliny*. Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.
- UBERMAN, R. 2014. Expected Payback Period as a key factor shaping future energy mix. The 10th annual CEE Energy Conference, Warsaw.

Ryszard UBERMAN, Robert UBERMAN

Taxes, levies and other financial duties in Polish mining industry, including fossil fuels

Abstract

The article presents origins and uniqueness of taxes as well as levies and other duties applied to the mining industry. Reasons for somehow unique treatment of this industry were enumerated followed by typical determinants of an optimal system in this respect. Based on the above stipulated premises present Polish regulatory system has been comprehensively analyzed as to its influence on industry profitability, investment environment and international competitiveness. In summary recommended changes were put forward aimed at higher efficiency of tax system in the Polish mining industry.

KEYWORDS: mining, fossil fuels, taxes, levies, financial collaterals