



Izabela Albrycht, Adam Wawrzynowicz

## Czy państwo zda egzamin z przygotowania otoczenia prawnego dla rozwoju sektora gazu łupkowego w Polsce?

autorzy briefu:

**Izabela Albrycht** - prezes Instytutu Kościuszki, redaktor naczelna International Shale Gas & Oil Journal, politolog

**Adam Wawrzynowicz** - radca prawny, wspólnik zarządzający w kancelarii Wawrzynowicz i Wspólnicy sp.k. specjalizującej się w doradztwie regulacyjnym na rzecz podmiotów z branży energetycznej i gazowniczej

### Wprowadzenie

W dniu 10 czerwca 2014 r. Sejm uchwalił zmiany do Prawa Geologicznego i Górniczego tak aby dostosować tę ustawę do potrzeb rozwoju sektora gazu łupkowego w Polsce. Równolegle trwają prace nad ustawą o specjalnym podatku węglowodorowym oraz o zmianie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz o zmianie niektórych innych ustaw (w skrócie nazywanych łącznie: „pakietem ustaw łupkowych”). Mimo, że proces legislacyjny nie został jeszcze zakończony, to już teraz warto zweryfikować czy projekty te odpowiadają na oczekiwania branży wydobycia węglowodorów, w tym oczekiwania inwestorów zagranicznych.

W dniu 28 maja 2014 r. na terenie Sejmu RP odbyło się organizowane przez posła Andrzeja Czerwińskiego we współpracy z Instytutem Kościuszki posiedzenie Parlamentarnego Zespołu ds. Energetyki, którego przedmiotem była przede wszystkim dyskusja na temat

stanu poszukiwań gazu łupkowego w Polsce, a także analiza stopnia realizacji przez projekty ustaw łupkowych priorytetów, które powinny zostać spełnione dzięki wprowadzeniu nowych uregulowań, takich jak zniesienie obciążeń proceduralnych i administracyjnych dla sektora poszukiwawczo-wydobywczego, stworzenie atrakcyjnego i konkurencyjnego systemu podatkowego (także na tle innych unijnych krajów), zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa, uproszczenie systemu koncesyjnego na działalność poszukiwawczo- rozpoznawczo-wydobywczą oraz spójność obu projektów ustaw względem siebie. Spełnienie przez ustawy tych priorytetów warunkować będzie możliwość **przyspieszenia i zwiększenia krajowego wydobycia węglowodorów** - nie tylko niekonwencjonalnych, ale także konwencjonalnych - co powinno być celem nadrzędnym trwających prac legislacyjnych.

Ten swoisty „okrągły stół” dotyczący pakietu ustaw łupkowych stał się forum wymiany poglądów wszystkich interesariuszy sektora wydobywczego oraz parlamentarzystów, ekspertów i przedstawicieli rządu na temat rozwiązań zaproponowanych w rządowym projekcie ustaw łupkowych. Uczestnicy podkreślali, że podobnych spotkań zabrakło na etapie projektowania ustaw i w tym upatrywać należy powodów dla których ustawy w obecnym swoim kształcie nie spełniają pokładanych w nich oczekiwań i nie wypełniają wspomnianych powyżej priorytetów.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie wniosków sformułowanych podczas debaty w trakcie oraz dokonanie oceny przyjętej przez Sejm nowelizacji PGG pod kątem uwzględnienia uwag organizacji branżowych, a także podsumowanie postulatów, dotyczących kształtu ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym i kwestii obciążeń fiskalnych nakładanych w niej na przedsiębiorców.

#### Ustawa o nowelizacji PGG uchwalona przez Sejm

Uchwalona 10 czerwca br. nowelizacja PGG zawiera tylko niewielkie zmiany w odniesieniu do projektu, który został opublikowany w kwietniu<sup>1</sup> 2014 r., tym samym kształt ustawy nie uwzględnia szeregu rozsądnych postulatów zgłaszanych na etapie projektu przez OPPPW oraz inne organizacje branżowe. Zatem niemal wszystkie wielokrotnie zgłaszane przez interesariuszy uwagi pozostają aktualne.

W zasadzie jedyną istotną i pozytywną zmianą w stosunku do projektu regulacji, który wcześniej był przedmiotem prac w Komisji energetyki i surowców energetycznych jest zmiana w art. 49zł PGG, dotycząca możliwości ustalenia w umowie o współpracy pomiędzy inwestorami, że składniki majątku nabyte w związku z wykonywaną przez strony umowy o współpracy działalnością gospodarczą będą mogły stanowić ich współwłasność w częściach

ułamkowych. Podobnie wydobyte węglowodory stają się współwłasnością stron umowy o współpracy w częściach określonych w tej umowie, a nie jak to było przewidziane w poprzedniej wersji projektu – w częściach odpowiadających udziałowi danej strony w kosztach prac geologicznych. Takie rozwiązanie wychodzi naprzeciw postulatowi branży i z pewnością wpłynie na uelastycznienie instrumentu jakim jest umowa o współpracy.

Pozostałe postulaty branżowe nie zostały przez ustawodawcę uwzględnione. Dotyczy to w szczególności takich elementów jak stosowanie obniżonej stawki opłaty eksploatacyjnej do złóż marginalnych, skutków wydania decyzji inwestycyjnej w odniesieniu do możliwości prowadzenia dalszych prac poszukiwawczych na obszarze górniczym, czy trybów udzielenia koncesji na wniosek zainteresowanego podmiotu (tryby *open door*).

#### Złoża o niskiej produktywności (marginalne)

Nadal jako złoża marginalne traktowane są wyłącznie te, z których wydobycie w okresie rozliczeniowym nie przekracza 500 tys. m<sup>3</sup> gazu ziemnego i tylko do takich złóż zastosowanie znajdują obniżone stawki opłaty eksploatacyjnej. Zdaniem branży zmiana definicji poprzez objęcie nią złóż, z których wydobycie nie przekracza 5 mln m<sup>3</sup> gazu ziemnego pozwoliłoby zachować opłacalność wydobycia z tych złóż i jednocześnie nie spowodowałaby znacznego zmniejszenia wpływów z tytułu opłaty eksploatacyjnej. Z przeprowadzonych symulacji wpływu zmiany definicji złóż marginalnych na poziom obciążeń fiskalnych wydobycia wynika bowiem, że Państwo zapewnione będzie miało objęcie podwyższoną opłatą eksploatacyjną złóż, z których pochodzi ponad 90% wolumenu węglowodorów.

#### Poszukiwania w granicach obszaru górniczego

W dalszym ciągu wymaga korekty brzmienie art. 49za ust. 3 PGG, gdyż zaproponowane przez ustawodawcę brzmienie tego przepisu

<sup>1</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze oraz niektórych innych ustaw (wersja z dnia 23 kwietnia 2014 r. – druk sejmowy nr 2352)

wyklucza dalsze prowadzenie prac poszukiwawczo-rozpoznawczych w granicach ustanowionego obszaru górniczego. Właściwym rozwiązaniem byłoby, aby w obrębie udzielonej koncesji łącznej można było prowadzić wydobywanie (w granicach obszaru górniczego) oraz dalsze prace poszukiwawczo-rozpoznawcze w pozostałej części koncesji, jak również w granicach obszaru górniczego. Ten istotny aspekt nie powinien być pomijany w dalszych pracach nad nowelizacją PGG w Senacie.

### **Rozszerzenie koncesji**

W uchwalonej przez Sejm nowelizacji PGG nadal nie została uwzględniona potrzeba zapewnienia możliwości zmiany koncesji (w fazie wydobywczej). Niewątpliwie powinna zostać stworzona możliwość przedłużenia ważności koncesji na wydobywanie węglowodorów ze złóż, jak również powiększenia obszaru górniczego w granicach udokumentowanego złoża bez konieczności stosowania procedury przetargowej. Praktyka wskazuje, że często na podstawie danych pozyskiwanych w toku eksploatacji oraz dodatkowych prac przedsiębiorcy wykonują dodatki do dokumentacji geologicznej, których rezultatem są zmiany granic złoża. W nowym stanie prawnym brak możliwości rozszerzenia koncesji w takich sytuacjach prowadzi do konieczności prowadzenia postępowań przetargowych dotyczących dodatkowego obszaru. Stosowanie postępowania przetargowego wydaje się słuszne jedynie przy zmianie koncesji w zakresie powiększenia jej powierzchni na etapie poszukiwawczo-rozpoznawczym. Obecny kształt ustawy wprowadza zatem zbędny formalizm w sytuacji, gdy istnieje potrzeba nieznacznego powiększenia obszaru górniczego w granicach udokumentowanego złoża w fazie wydobywczej.

### **Tryby *open door***

Ustawodawca w uchwalonej nowelizacji PGG – pomimo wielokrotnie zgłaszanych przez przedstawicieli branży uwag - zrezygnował z proponowanych we wcześniejszych wersjach

projektu zapisów dotyczących szczególnych trybów udzielenia koncesji na wniosek zainteresowanego podmiotu. Jeszcze w projekcie z 7 lutego 2014 r. zawarte było rozwiązanie obejmujące możliwość udzielenia, na wniosek, koncesji dotyczącej przestrzeni nieobjętej ogłoszeniem dotyczącym przestrzeni zaplanowanych do objęcia procedurą przetargową. W projekcie z dnia 11 marca 2014 r. zawarte było unormowanie, zgodnie z którym organ koncesyjny może udzielić koncesji na wniosek zainteresowanego podmiotu, w przypadku, gdy obszar, którego będzie dotyczyła koncesja, był przedmiotem postępowania przetargowego, w wyniku którego koncesja nie została udzielona. W uchwalonej ustawie nowelizującej PGG niewątpliwie brakuje tych zapisów. Należy przy tym zauważyć, że rozwiązanie takie jak opisane powyżej zostało wyraźnie przewidziane w art. 3 ust. 3b Dyrektywy 94/22/WE. Tym samym przesądza się, iż uzyskanie koncesji na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż węglowodorów oraz wydobywanie węglowodorów ze złóż lub koncesji na wydobywanie węglowodorów ze złóż następuje jedynie w wyniku przeprowadzenia z urzędu postępowania przetargowego. To nieprzyjazne dla inwestorów rozwiązanie doprowadzi zapewne do marginalizacji ich inicjatywy w zakresie inicjowania prowadzenia działalności gospodarczej na określonych obszarach koncesyjnych.

**Na ten problem zwrócił uwagę w czasie debaty "okrągłego stołu" także Maciej Nowakowski – Wicedyrektor Oddziału Geologii i Eksploatacji PGNiG S.A.,** wskazując, że tym samym projekt ustawy odbiera przedsiębiorcom jakąkolwiek inicjatywę koncesyjną - "zamknięto możliwość wnioskowania przez przedsiębiorstwa o uruchomienie procedury przetargowej. Ten projekt zakłada że tylko organ, i tylko minister może uruchamiać jakąkolwiek procedurę przetargową. Jeżeli jakikolwiek przedsiębiorca zrobi jakieś badania geofizyczne i będzie chciał zawnioskować o dany obszar, to będzie musiał czekać aż ten obszar znajdzie się na liście ministra do przetargu".

## Aspekty fiskalne – projektowane regulacje

W pakiecie ustaw łupkowych obok uchwalonej już przez Sejm ustawy nowelizującej PGG znalazł się projekt ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym, o zmianie ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz o zmianie niektórych innych ustaw ("ustawa o SPW"), który wpłynął do Sejmu RP 23 kwietnia 2014 r. Projekt ten określa podstawowe zasady opodatkowania wydobycia gazu ziemnego i ropy naftowej.

W założeniach celem tego projektu jest wprowadzenie trwałych i przejrzystych regulacji, tworzących system fiskalny, który zachęci przedsiębiorców do inwestowania w wydobycie węglowodorów. Chodzi też o zapewnienie sprawiedliwego podziału zysków z wydobycia kopalin - gazu ziemnego, w tym gazu łupkowego i ropy naftowej - między państwem a przedsiębiorcami.

Debatę "okrągłego stołu" podczas specjalnego posiedzenia Parlamentarnego Zespołu ds. Energetyki, które miało miejsce 28 maja br. zdominowały właśnie kwestie związane z obciążeniami fiskalnymi i parafiskalnymi branży poszukiwań, rozpoznawania i wydobywania węglowodorów, dlatego w niniejszym briefie należy poświęcić im najwięcej miejsca, po pierwsze dlatego, że prace nad kształtem tej ustawy wciąż trwają, a po drugie z uwagi na ilość i istotność zastrzeżeń do jej założeń. Aktualnie projekt ustawy po I czytaniu na posiedzeniu Sejmu w dniu 7 maja 2014 r. został skierowany do Komisji Finansów Publicznych, gdzie będą prowadzone dalsze prace legislacyjne.

W opinii przeważającej części ekspertów zaproponowany przez rząd model podatkowy może okazać się dla przedsiębiorców nadmiernym obciążeniem. W efekcie nie tylko skutecznie zniechęci inwestorów do prowadzenia prac poszukiwawczych za gazem z łupków, ale także pogorszy rentowność prowadzonego obecnie wydobycia węglowodorów ze złóż konwencjonalnych. W

konsekwencji może to doprowadzić do konieczności zamknięcia wielu już istniejących kopalń.

Z uwagi na nieobecność przedstawicieli Ministerstwa Finansów na formułowane przez ekspertów i przedstawicieli przemysłu wydobywczego postulaty odpowiadał obecny na debacie Wiceminister Środowiska i Główny Geolog Kraju - Sławomir Brodziński.

### Podstawowe uwagi do projektu ustawy o SPW

Zgodnie z projektem ustawy o SPW, ustawodawca planuje opodatkować działalność w zakresie wydobycia ropy i gazu zarówno tzw. specjalnym podatkiem węglowodorowym, jak również podatkiem od wydobycia niektórych kopalin. Podatkiem od wydobycia niektórych kopalin jest już obecnie opodatkowane wydobycie miedzi i srebra. Projektodawca planuje wprowadzić zmiany w ustawie o podatku od wydobycia niektórych kopalin obejmując nim również ropę naftową i gaz ziemny.

Obecnie przedsiębiorcy działający w sektorze *upstream* są obciążeni kilkoma podatkami i opłatami związanymi z poszukiwaniem, rozpoznawaniem oraz wydobyciem węglowodorów. Podmioty sektora wydobywczego są zobowiązane do uiszczenia opłaty za użytkowanie górnicze ustalonej w umowie zawartej między koncesjonariuszem (użytkownikiem górniczym) a Skarbem Państwa, reprezentowanym przez ministra właściwego do spraw środowiska. Kolejne z obciążeń to opłata eksploatacyjna za wydobytą kopalinę. Przedsiębiorcy muszą ponadto uregulować podatek od nieruchomości. Oczywiście oprócz tych dodatkowych danin przedsiębiorcy muszą również zapłacić podatek CIT.

W ocenie autorów projektu ustawy o SPW aktualnie obciążające przedsiębiorcę podatki i opłaty nie zapewniają państwu wystarczającego udziału w tzw. rencie surowcowej. Rząd deklaruje, że w aktualnej wersji projektu ustawy, poziom renty surowcowej nie przekroczy poziomu 40 %

(zdaniem Ministra Finansów w aktualnie obowiązującym stanie prawnym plasuje się ona na poziomie 21 % ). W zgłoszeniach lobbingowych w trakcie konsultacji projektu ustawy o SPW przedsiębiorcy wykazali jednak, że efektywny poziom renty surowcowej wyniesie znacznie więcej niż ten deklarowany przez projektodawcę (pisaliśmy o tym szerzej w briefie programowym IK „Czy pakiet ustaw łupkowych jest odpowiedzią na oczekiwania polskiego sektora gazu łupkowego?” z maja br.<sup>2</sup>) i może przekroczyć 60%, a w przypadku PGNiG S.A., od którego renta surowcowa jest pobierana także w drodze mechanizmu taryfowego, może przekroczyć nawet 100%<sup>3</sup>.

Na problem obciążeń fiskalnych i parafiskalnych dla polskiego przemysłu wydobywczego w czasie debaty "okrągłego stołu" zwrócił uwagę **prof. dr hab. inż. Stanisław Rychlicki z Wydziału Wiertnictwa, Nafty i Gazu AGH, oceniając, że** "model obciążenia przemysłu wydobywczego, czyli opłata eksploatacyjna, wynagrodzenie z tytułu użytkowania górnictwa, podatek od wydobywania niektórych kopalin , specjalny podatek węglowodorowy, podatek od nieruchomości, podważa dążenia polityki energetycznej państwa w szczególności do zapewnienia bezpieczeństwa paliwowego poprzez wydobycie krajowe. Założenia, które są w noweli doprowadzą do upadku przemysłu wydobywczego w Polsce, mogą powiedzieć że przy tych założeniach 80% istniejących kopalń gazu będzie musiało być zlikwidowanych, albo uznanych za nierentowne. 50% kopalń ropy naftowej również. Kilkanaście tysięcy osób straci pracę, zostanie zniszczony przemysł wydobywczy na Podkarpaciu, które jest przecież kolebką światowego przemysłu naftowego. Z tego co zlikwidujemy nie będzie podatków, spowoduje to zmniejszenie wolumenu gazu o mniej więcej 40-50% wydobycia krajowego. Chwalimy się tym że 30% to udział wydobycia krajowego w tym co

jest nam potrzebne w zakresie dywersyfikacji i to jest wentyl bezpieczeństwa, ale w takim układzie udział ten zmniejszy się do 15%. Te 15% trzeba będzie kupić od Rosji albo z Kataru."

Aby osiągnąć zamierzony cel (podniesienia renty surowcowej do 40 %) projekt rządowy zakłada, że przedsiębiorcy z sektora wydobycia węglowodorów będą dodatkowo płacić dwa nowe podatki: podatek od wydobycia niektórych kopalin, dotyczący wydobycia gazu ziemnego (w tym łupkowego) i ropy naftowej oraz specjalny podatek węglowodorowy, które będą od siebie zależne. Oprócz tego przedsiębiorcy nadal będą obciążeni podatkiem CIT (19%), opłatą eksploatacyjną oraz podatkiem od nieruchomości. Na tym jednak nie koniec zmian. Rząd chce podwyższyć opłatę eksploatacyjną (co zawarto w uchwalonej nowelizacji PGG).

#### **Problem zgodności podatku od wydobycia niektórych kopalin z Dyrektywą Horyzontalną**

Podatek od wydobycia niektórych kopalin będzie nowym podatkiem od wartości wydobytego surowca (o charakterze *Royalty ad valorem*), podstawą opodatkowania będzie w tym kontekście wartość wydobytego gazu ziemnego obliczana jako iloczyn ilości wydobytego węglowodoru i jego ceny referencyjnej. Stawka tego podatku będzie zależeć od rodzaju eksploatowanego złoża, np. w przypadku gazu ziemnego ze złoża konwencjonalnego wyniesie 3% wartości wydobytego surowca, a ze źródła niekonwencjonalnego (np. z łupków) - 1,5%. Poza tym ustawodawca podkreśla także, że podatek od wydobycia niektórych kopalin nie będzie pobierany w przypadku odwiertów o bardzo niskiej produktywności, tj. m.in. takich, z których miesięczne wydobycie gazu ziemnego nie przekracza równowartości 1100 MWh.

Podatek od wydobycia ropy naftowej i gazu ziemnego w kształcie proponowanym na obecnym etapie procesu legislacyjnego może zostać uznany za niezgodny z przepisami

<sup>2</sup> Izabela Albrycht, Adam Wawrzynowicz „Czy pakiet ustaw łupkowych jest odpowiedzią na oczekiwania polskiego sektora gazu łupkowego?” – brief programowy Instytutu Kościuszki, maj 2014.

<sup>3</sup> Pismo PGNiG S.A. z dnia 28 maja 2014 r. skierowane do Podkomisji Stałej ds. Monitorowania Systemu Podatkowego



Nowej Dyrektywy Horyzontalnej<sup>4</sup>. Podatek od wydobycia jest podatkiem pośrednim, zbliżonym w swojej konstrukcji do podatku akcyzowego funkcjonującego w Polsce w latach 1993 – 2004. Jednocześnie, podatek ten nie spełnia warunków, od których art. 1 ust. 2 Nowej Dyrektywy Horyzontalnej uzależnia dopuszczalność wprowadzenia podatków pośrednich na wyroby akcyzowe, nie respektuje bowiem elementów konstrukcyjnych wspólnotowego systemu akcyzy albo podatku VAT.

Nowa Dyrektywa Horyzontalna zakazuje opodatkowania wyrobów akcyzowych innymi podatkami pośrednimi, niż akcyza lub VAT. Art. 1 ust. 2 tej Dyrektywy pozwala wprowadzić na wprowadzenie podatków zbliżonych w konstrukcji do VAT albo unijnej akcyzy, ale muszą one być nakładane w szczególnym celu. Za cel taki w żadnym razie nie może być uznany cel wyłącznie fiskalny – a tak jest właśnie w tym przypadku.

Specjalny podatek węglowodorowy (w skrócie SPW) jest nową, elastyczną instytucją o charakterze kasowym – *cash flow tax*, dotyczącą wszystkich złóż produkcyjnych (eksploatowanych obecnie oraz po wejściu w życie ustawy). Podstawą opodatkowania będzie w tym wypadku zysk z działalności wydobywczej węglowodorów (nadwyżka przychodów nad kosztami kwalifikacyjnymi). Stawka tego podatku (w wysokości od 0 do 25%) będzie zależna od relacji przychodów do wydatków. A konkretniej ich skumulowanych wielkości, których definicja pojawia się w słowniczku ustawy. Wskaźnik tych relacji określany jest jako *R-factor* – obliczany jest dla każdego okresu rozrachunkowego. Jeśli wydobycie nie przyniesie zysku lub przychody nie będą 1,5 raza większe od poniesionych wydatków, to przedsiębiorstwo podatku nie zapłaci. W przypadku przekroczenia tego progu, podatek wzrośnie proporcjonalnie do stopy zysku.

<sup>4</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.Urz.UE.L 2009 Nr 9, str. 12)

## Problem karencji podatkowej

Zgodnie z propozycją rządu nowe podatki będą pobierane od 2020 r. Odstąpienie od ich poboru do dnia wejścia w życie ustawy, tj. 1 stycznia 2015 r., ma mieć w założeniach pozytywny wpływ na rozwój inwestycji w sektorze wydobywczym oraz ograniczyć obciążenia fiskalne inwestycji podjętych jeszcze na gruncie aktualnie obowiązującej ustawy. Zdaniem niektórych interesariuszy wprowadzenie tych obciążeń nawet dopiero od 2020 r. i tak znacząco obniży zdolności inwestycyjne przedsiębiorstw działających w sektorze *upstream*. Przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych – często wykraczających swoją perspektywą daleko poza 2020 r. – przedsiębiorstwa prowadzące prace poszukiwawcze i wydobycie nie kalkulowały do tej pory tego dodatkowego obciążenia. Zgodzić się w tym miejscu należy z głosem branży, że obciążenie podatkiem SPW powinno dotyczyć wyłącznie inwestycji podejmowanych już na podstawie zmienionego prawa, a nie tych rozpoczętych wcześniej. Znaczący wzrost renty surowcowej pobieranej przez Skarb Państwa oznacza w konsekwencji naruszenie zasady ochrony interesów w toku i w może doprowadzić do ograniczenia inwestycji w wydobycie. Wówczas ustawodawca osiągnie rezultat odwrotny od zamierzonego, a nie o to zapewne chodziło.

Dodatkowo, warto mieć na uwadze, że odroczenie pobierania podatku do roku 2020 nie ma większego znaczenia dla podmiotów innych niż te, które obecnie prowadzą wydobycie, ponieważ zgodnie z szacunkami dotyczącymi czasu trwania procesu inwestycyjnego, zdecydowana większość podmiotów i tak rozpocznie płacenie SPW dopiero po roku 2020.

## Kluczowe zastrzeżenia do regulacji ustawy o SPW

Projektowane regulacje budzą szereg wątpliwości zgłaszanych już wcześniej przez organizacje branżowe i poszczególnych interesariuszy. Do najważniejszych, poza wyżej wymienionymi, należą propozycje zmian

adresujące problem braku zróżnicowania sposobu traktowania złóż eksploatowanych przed dniem wejścia w życie ustawy i złóż nowych, a tym samym zmierzających do uniknięcia dyskryminacyjnego traktowania projektów wydobywczych rozpoczętych przed dniem wejścia w życie ustawy oraz braku praktycznej możliwości wyliczenia SPW w przypadku istniejących złóż. Druga grupa to propozycje zmian adresujące problem nieuwzględnienia charakteru prowadzenia działalności przedsiębiorców zajmujących się zarówno wydobywaniem, jak i obrotem gazem ziemnym.

### **Dyskryminacja projektów rozpoczętych przed dniem wejścia w życie ustawy o SPW**

Na pierwszy plan wśród problemów podnoszonych przez przedstawicieli branży i ekspertów wyłania się dyskryminacyjne traktowanie projektów wydobywczych rozpoczętych przed dniem wejścia w życie ustawy o SPW. **Analizy rentowności projektów wydobywczych rozpoczętych przed dniem wejścia w życie ustawy o SPW nie uwzględniały dodatkowego opodatkowania w postaci proponowanego SPW oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin. Nieuwzględnienie tego faktu i obciążenie obecnie eksploatowanych złóż podatkami w sposób tożsamy jak projekty, które wejdą w fazę eksploatacji już pod reżimem projektowanej Ustawy, stanowi bez wątpienia dyskryminacyjne traktowanie tych pierwszych.**

Konsekwencją nałożenia na dotychczasową działalność wydobywczą dodatkowego opodatkowania, wykraczającego poza analizy rentowności projektów wydobywczych realizowanych na podstawie koncesji wydanych przed dniem wejścia w życie ustawy o SPW będzie ograniczenie możliwości interesariuszy do dalszego inwestowania w rozwój wydobycia węglowodorów.

### **Problem dyskryminacji spółek obrotu zajmujących się również wydobywaniem**

W przypadku przedsiębiorstw zajmujących się nie tylko prowadzeniem działalności wydobywczej, ale również obrotem gazem ziemnym (tak jest np. w przypadku PGNiG S.A.) projektowane regulacje ustawy o SPW powodować mogą praktyczne problemy związane z brakiem możliwości ustalenia przychodów podlegających opodatkowaniu w rozumieniu ustawy o SPW, tj. przychodów wyłącznie z tytułu dostawy wydobytych węglowodorów. Sprzedawany odbiorcy końcowemu gaz pochodzi z systemu przesyłowego

i dystrybucyjnego, który jest zasilany zarówno gazem importowanym, jak i gazem z wydobycia krajowego, przy czym ze względu na właściwości fizyko-chemiczne gazu nie jest możliwe określenie ile dostarczonego do określonego klienta gazu pochodzi z wydobycia. Stąd nie jest w praktyce możliwe powiązanie jednostki wydobytego gazu z konkretną fakturą wystawioną na klienta. W związku z powyższym, uzasadnione wydaje się wprowadzenie uproszczonego sposobu kalkulacji przychodów dla celów SPW opartego częściowo na rozwiązaniach obecnie przewidzianych w Projekcie ustawy oraz ustawie o podatku dochodowym.

### **Wspólne projekty realizowane przez konsorcja**

Kolejnym problemem, na który zwracali już uwagę przedsiębiorcy jest narzucony przez projektodawcę model prowadzenia wspólnych przedsięwzięć wyłącznie w oparciu o umowę o współpracy, której treść została ustawowo uregulowana. Obecnie proponowane przepisy odnoszące się do kooperacji (konsorcjów) obejmują wyłącznie przedsięwzięcia realizowane w oparciu o umowę o współpracy w rozumieniu ustawy prawo geologiczne i górnicze w brzmieniu, które dopiero wejdzie w życie. Brak jest natomiast w projekcie ustawy o SPW wyraźnego wskazania, że przepisy tej ustawy będą miały zastosowanie również do wydatków związanych z działalnością wydobywczą węglowodorów, które inwestor będzie ponosić na podstawie umów konsorcjalnych zawartych przed dniem wejścia w życie wspomnianych przepisów,

w tym na podstawie już obowiązujących umów konsorcjalnych.

W związku z powyższym, uzasadniona jest zmiana przepisów w taki sposób aby możliwość zaliczania wydatków kwalifikowanych poniesionych w ramach konsorcjów obejmowała podmioty będące stronami już obowiązujących umów konsorcjalnych.

### **Zakres wydatków kwalifikowanych dla celów SPW**

Zastrzeżenia budzi również zakres wydatków kwalifikowalnych dla celów SPW. Zakres ten został określony w sposób nieodpowiadający wymogom żadnej z ewidencji, do których inne przepisy prawa zobowiązują podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Zakres tych wydatków różni się bowiem zarówno w stosunku do ewidencji rachunkowej, jak i ewidencji dla celów podatku dochodowego, czy też ustalenia taryfy. Pozostają aktualne uwagi przedsiębiorców, żeby konstrukcję ewidencji wydatków kwalifikowanych na potrzeby SPW przybliżyć do regulacji dotyczących podatku dochodowego CIT.

W świetle obecnego Projektu ustawy nadal nie została zaadresowana kwestia zasad zaliczania podatku dochodowego do wydatków kwalifikowanych w przypadku, gdy podatnik przy jego kalkulacji odlicza straty z lat ubiegłych, darowizny lub stosuje ulgi (np. ulgę na nowe technologie) niemające związku z działalnością wydobywczą węglowodorów. Niejasne pozostają także zasady regulujące sposób ujęcia na potrzeby SPW wpłat podatku należnego lub różnic pomiędzy podatkiem należnym a sumą należnych zaliczek dokonywanych po zakończeniu roku podatkowego oraz wszelkich korekt podatku dochodowego. W dalszym ciągu, wątpliwości budzą również zasady kalkulacji proporcji mającej zastosowanie do podziału podatku dochodowego w przypadku prowadzenia przez podatnika równocześnie działalności wydobywczej i innej działalności. Wobec powyższego, zasadne jest doprecyzowanie przepisów w powyższym zakresie tak, aby nie

budziły one wątpliwości interpretacyjnych podatników oraz organów podatkowych.

Projekt ustawy wymaga także doprecyzowania w zakresie proporcjonalnego zaliczania do wydatków kwalifikowanych wszelkich wydatków związanych zarówno z działalnością wydobywczą, jak i inną działalnością podatnika. Projekt ustawy w obecnym kształcie pozwala na proporcjonalne rozpoznanie jako wydatki kwalifikowane jedynie kosztów związanych z zakupionymi środkami trwałymi, elementami wyposażenia lub usługami wykorzystywanymi zarówno w działalności wydobywczej jak i pozostałej. W świetle tak sformułowanego przepisu, podmioty gospodarcze prowadzące działalność w zakresie wydobywania i w innym zakresie (np. pozyskanie gazu z importu) nie będą uprawnione do potrącania od przychodów innego rodzaju wydatków, w tym w szczególności wypłaconych wynagrodzeń, w części dotyczącej działalności wydobywczej.

### **Ceny regulowane a wydobywanie krajowe**

W kontekście łącznego prowadzenia działalności w zakresie wydobywania i obrotu gazem należy zwrócić uwagę na obowiązujące regulacje sektora gazowego, które wymuszają na podmiotach prowadzących zarówno wydobywanie, jak i obrót gazem ziemnym kalkulowanie ceny gazu na podstawie tzw. koszyka pozyskania gazu, czyli uwzględniając zarówno koszty wydobywania gazu krajowego, jak i koszty gazu importowanego. Na tym tle sytuacja PGNiG S.A. jest szczególna, albowiem ta spółka prowadzi działalność zarówno w zakresie obrotu jak i wydobywania, a dodatkowo w chwili obecnej jest dominującym podmiotem na rynku sprzedaży gazu. Opisany problem w zasadzie dotyczy wyłącznie PGNiG S.A., ale ze względu na skalę działalności tej spółki ma wpływ na cały rynek gazu.

Celem opisanego sposobu kształtowania cen taryfowych na podstawie koszyka pozyskania gazu jest zapewnienie względnie niskich cen gazu zarówno dla odbiorców indywidualnych, jak i przemysłowych. W świetle powyższego



ustalenie przychodu z tytułu dostawy gazu pochodzącego z wydobycia krajowego na zasadach przewidzianych w obecnym Projekcie ustawy o SPW, tj. w oparciu o ceny taryfowe ustalane przez Prezesa URE, a w przyszłości ceny rynkowe lub też ceny referencyjne z TGE, będzie skutkować zapłatą podatku od zysków, których PGNiG S.A. nigdy nie zrealizuje.

### **Pozostałe kwestie związane z realizacją obowiązków wynikających z ustawy o SPW**

W świetle obecnego projektu ustawy o SPW, podatnicy zobowiązani będą do składania deklaracji i wpłacania zaliczek na SPW za okresy miesięczne. Należałoby rozważyć, czy z uwagi na istotne zwiększenie obowiązków ewidencyjnych w wyniku wprowadzenia nowych obciążeń podatkowych, uzasadnione jest uwzględnienie w regulacjach dotyczących SPW możliwości wpłacania zaliczek uproszczonych oraz brak obowiązku składania deklaracji na podatek w trakcie roku przy jednoczesnym zachowaniu obowiązku składania zeznań rocznych – tak jak to ma miejsce w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

Należy zauważyć, że niejasne pozostają przepisy projektu ustawy o SPW dotyczące daty dostawy wydobytych węglowodorów. Określenie daty dostawy jest niezbędne do prawidłowego ustalania bieżących zobowiązań podatkowych w zakresie SPW. Zgodnie z przepisem art. 8 ust. 4 Projektu ustawy o SPW za datę dostawy uznaje się dzień wystawienia faktury lub innego dokumentu z tytułu tej dostawy, natomiast na podstawie przepisu art. 2 pkt 2 projektu ustawy o SPW za tą datę należy przyjąć moment przeniesienia w jakiegokolwiek formie prawa do rozporządzania wydobytymi węglowodorami jak właściciel. Biorąc pod uwagę, że data powstania obowiązku podatkowego powinna być określona w przepisach w sposób jednoznaczny nie budzący wątpliwości interpretacyjnych, należy w dalszych pracach legislacyjnych tę kwestię rozstrzygnąć.

Przepisy projektu ustawy o SPW przewidują, iż podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania sprawozdań finansowych i realizacji innych obowiązków rachunkowych wyłącznie na podstawie ustawy o rachunkowości. Natomiast zupełnie została pominięta sytuacja podatników prowadzących księgi rachunkowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, co jest praktyką zgodną z obowiązującymi przepisami i powszechnie stosowaną w branży. Ze względu na to, że na wielu podmiotach ciąży obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości uzasadnione jest uzupełnienie przepisów w zakresie zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych i wykonywania pozostałych związanych z tym obowiązków o możliwość opierania się w tym zakresie również na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

Jak już pisaliśmy, opisane powyżej wątpliwości w odniesieniu do projektu ustawy o SPW, zdominowały dyskusję podczas posiedzenia Parlamentarnego Zespołu ds. Energetyki, które odbyło się 28 maja br. Biorąc pod uwagę, że ten etap procesu legislacyjnego, na którym są prace nad projektem ustawy o SPW, pozwala na wprowadzenie daleko idących zmian do projektu tej ustawy, żyjemy nadzieje, że głos Instytutu Kościuszki, ale także branży, w dyskusji publicznej dotyczącej projektowanych regulacji zostanie przynajmniej w części uwzględniony. W polskim interesie jest bowiem z jednej strony nieosłabianie pozycji finansowej krajowych firm wydobywczych - przede wszystkim PGNiG S.A. (którego sytuacja jest dodatkowo złożona z uwagi na fakt, że wydobyciem krajowym bilansuje zapotrzebowanie na gaz ziemny w Polsce) oraz PKN Orlen, które to firmy planowanymi inwestycjami mogą znacznie przyczynić się do rozpoznania polskich złóż łąpkowych. Z drugiej strony należy dążyć do stworzenia atrakcyjnych warunków inwestycyjnych wraz z zachętami podatkowymi, które zachęcą do działalności poszukiwawczo-wydobywczej firmy

zagraniczne. Ich zaangażowanie jest warunkiem koniecznym do tego aby produkcja gazu łupkowego w Polsce stała się faktem.

W obecnym kształcie projektu ustawy o SPW będzie trudno oczekiwać realizacji któregośkolwiek z wymienionych celów.

# SZANSA?

gaz niekonwencjonalny dla europy

Niniejszy Brief Programowy powstał w ramach projektu Instytutu Kościuszki *Gaz niekonwencjonalny – Szansa dla Polski i Europy*.



WAWRZYNOWICZ  
& WSPÓLNICY



INSTYTUT KOŚCIUSZKI

Instytut Kościuszki jest niezależnym, pozarządowym instytutem naukowo-badawczym (Think Tank) o charakterze non profit, założonym w 2000 r.

Misją Instytutu Kościuszki jest działanie na rzecz społeczno-gospodarczego rozwoju i bezpieczeństwa Polski jako aktywnego członka Unii Europejskiej oraz partnera sojuszu euroatlantyckiego. Instytut Kościuszki pragnie być liderem pozytywnych przemian, tworzyć i przekazywać najlepsze rozwiązania, również na rzecz sąsiadujących krajów budujących państwo prawa, społeczeństwo obywatelskie i gospodarkę wolnorynkową.

Biuro w Krakowie: ul. Lenartowicza 7/4, 31-138 Kraków, Polska, tel.: +48 12 632 97 24, [www.ik.org.pl](http://www.ik.org.pl), e-mail: [ik@ik.org.pl](mailto:ik@ik.org.pl)

Projekt layoutu: Małgorzata Kopecka, [pani.kopecka@gmail.com](mailto:pani.kopecka@gmail.com)

Dalsze informacje i komentarze: Izabela Albrycht – [izabela.albrycht@ik.org.pl](mailto:izabela.albrycht@ik.org.pl) – tel. +48 512 297 897