

- wiążącej informacji taryfowej oraz
- wiążącej informacji o pochodzeniu.

Konsolidacja polega na wyznaczeniu dyrektora KIS jako organu właściwego do wydawania WIT, WIP i WIA w ramach I instancji oraz rozpatrywania spraw odwoławczych w ramach II instancji. Dyrektor KIS przejął w tym zakresie kompetencje następujących organów:

- dyrektora Izby Administracji Skarbowej (DIAS) we Wrocławiu – właściwego w sprawach WIA (w I instancji),
- dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie – właściwego w sprawach WIT i WIP (w I instancji) oraz WIA (w II instancji),
- Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – właściwego w sprawach WIT i WIP (w II instancji).

Upraszczać dodatkowo procedurę wydawania WIS, zniesiono opłatę należną od wniosku o wydanie WIS w dotychczasowej wysokości 40 zł, co w perspektywie 10-letniej (2023–2032) oznacza ubytek dochodów budżetu państwa w łącznej kwocie 1,76 mln zł (w cenach stałych z 2023 r.). Do oszacowania skutków tej zmiany wykorzystano dane dotyczące dochodów budżetu państwa z tytułu opłaty za wydanie WIS za 2022 r. (Prezes Rady Ministrów, 2023b, s. 12).

Przekazując dyrektorowi KIS kompetencje wydawania wiążących informacji w I i II instancji, nie zapewniono dewolutywnego charakteru odwołania. Warto jednak podkreślić, że w postępowaniu odwoławczym „niezależną” ponowną ocenę decyzji przez organ, do którego wnoszone jest odwołanie, gwarantuje przepis art. 130 §1 pkt 6 Ordynacji podatkowej (Ustawa, 1997). Zawarte w nim uregulowanie nakazuje wyłączenie pracowników organu podatkowego od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których brali oni udział w wydaniu zaskarżonej decyzji.

Nomenklatura celna (Nomenklatura scalona, CN) stanowi część wspólnej taryfy celnej. Jednak jest ona stosowana nie tylko do pobierania ceł, lecz jest również wykorzystywana do innych celów, takich jak: gromadzenie zewnętrznych statystyk handlowych, identyfikacja produktów podlegających ograniczeniom w przywozie i wywozie, identyfikacja produktów, dla których przyznawane są refundacje wywozowe lub pomoc w produkcji, określanie reguł pochodzenia, definiowanie produktów podlegających akcyzie oraz – tak jak w przypadku Polski od 1 lipca 2020 r. – stosowanie obniżonych stawek VAT. W tym kontekście klasyfikacja oraz jednolita interpretacja i stosowanie nomenklatur celnych odgrywają kluczową rolę zarówno w handlu międzynarodowym, jak i obrocie krajowym (Prezes Rady Ministrów, 2023a, s. 7). Skupienie kompetencji w zakresie klasyfikacji podatkowej i celnej w jednym organie podatkowym postrzegane jest jako pożądany kierunek zmian, zmierzający do ujednoczenia tej klasyfikacji. Nie powinno bowiem być tak,

aby w zależności od celu klasyfikacji – dla potrzeb VAT, akcyzy czy cła – różniła się ona i zależała od organu jej dokonującego (dyrektor KIS, DIAS we Wrocławiu, DIAS w Warszawie) (Pogroszewska, 2023). Działania te służą także usprawnieniu organizacji i wzmocnieniu profesjonalizacji administracji skarbowej. Powierzenie przedmiotowych zadań dyrektorowi KIS powinno zapewnić lepsze zarządzanie systemem wiążących informacji, zarówno pod względem prawnym, logistycznym, jak i organizacyjnym, z uwagi na potencjał kadrowy i merytoryczny oraz ogromne doświadczenie tej instytucji w zarządzaniu systemem interpretacji indywidualnych oraz systemem udzielania telefonicznej informacji podatkowej i celnej (Prezes Rady Ministrów, 2023a, s. 8).

Ujednolicenie tego procesu, choć pożądane, powinno jednak uwzględniać specyfikę poszczególnych zobowiązań publicznoprawnych, do których te informacje się odnoszą. Trzeba bowiem zauważyć, że obecnie obowiązujące normy w zakresie wydawania WIT i WIP wynikają z unijnego porządku prawnego, a w prawie krajowym zostały uregulowane jedynie niektóre kwestie szczegółowe (np. w zakresie odwołania). Instytucje te są wiążącymi informacjami o charakterze celnym. Natomiast WIS i WIA dotyczą systemu podatkowego i w całości są uregulowane krajowymi przepisami podatkowymi. Zróżnicowane są także przesłanki wygaśnięcia ich mocy ochronnej, przy czym Polska nie może samodzielnie zmienić tych przesłanek w sferze prawa celnego (Lasiński-Sulecki i Sławińska-Choryło, 2022, s. 25). Dodatkowo różnica w klasyfikacji w zakresie tych instytucji polega na tym, że w WIT klasyfikacji dokonuje się na poziomie pełnego kodu Nomenklatury scalonej (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr), natomiast klasyfikacji w WIS i WIA dokonuje się na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o VAT albo ustawy o podatku akcyzowym (Prezes Rady Ministrów, 2023a, s. 8).

Wprowadzenie tych regulacji wymagało znowelizowania: Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Ustawa, 2008), Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004a), Ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Ustawa, 2004b) oraz Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Ustawa, 1997). Nowelizacja ustawy Prawo celne pozbawiła dyrektorów izb administracji skarbowej wyznaczonych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotychczasowej kompetencji w zakresie spraw dotyczących WIT i WIP, przekazując ją dyrektorowi KIS (Ustawa, 2004b, art. 70 ust. 2 i 2a). Nowelizację tę uzupełnia rozszerzenie zakresu organów celnych. Od 1 lipca 2023 r. organem celnym, stosownie do swojej właściwości, jest także dyrektor KIS – jako organ pierwszej instancji w sprawach dotyczących WIT i WIP oraz jako organ odwoławczy od decyzji wydawanych w tych sprawach (Ustawa, 2004b, art. 69 ust. 1 pkt 2a; Kasiak, 2023, s. 47).

W tabeli 1 przedstawiono liczbę wydawanych wiążących informacji w Polsce w latach 2020–2022 (styczeń–maj). Z danych wynika, że najczęściej informacji jest wydawanych dla potrzeb podatku od towarów i usług, a najmniej dla poprawnego ustalenia pochodzenia towaru.

Tabela 1. Liczba wydawanych wiążących informacji w Polsce w latach 2020–2022

Wyszczególnienie	2020	2021	01-05.2022
WIS	8689	4215	1074
WIA	155 (85)*	99 (194)*	49 (93)*
WIT	1499	1431	603
WIP	93	52	43

* Decyzje odmawiające wydania WIA.

Źródło: na podstawie (Prezes Rady Ministrów, 2023b, s. 8 i 9).

W dalszej części rozważania zostaną skoncentrowane na wiążących informacjach celnych już obowiązujących – WIT i WIP oraz projektowanej WIW. Wykazane zostanie przy tym także ich znaczenie dla zarządzania ryzykiem podatkowym.

3. Elementy kalkulacyjne i ich znaczenie dla wymiaru należności celnych i podatkowych

Zasadniczym celem instytucji wiążących informacji jest zapewnienie przejrzystości informacji celnej oraz zapewnienie równości i prawnego zabezpieczenia podmiotów gospodarczych na unijnym obszarze celnym (Czyżowicz i Gwardzińska, 2021, s. 35). Warto jednak zwrócić uwagę, że służą one także prawidłowemu stosowaniu prawa podatkowego. Elementy kalkulacyjne, w zakresie których wydaje się (lub będzie wydawać) te informacje, mają bezpośredni lub/i pośredni wpływ na wymiar należności podatkowych.

Elementy kalkulacyjne to elementy, które służą naliczaniu należności celnych i podatkowych. Zalicza się do nich:

- taryfę celną (klasyfikacja taryfowa i stawki celne),
- wartość celną oraz
- pochodzenie towarów.

Prawidłowe stosowanie elementów kalkulacyjnych ma znaczenie:

- makroekonomiczne (determinuje wysokość dochodów podatkowych i pozapodatkowych budżetu państwa i budżetu UE; cło – to głównie dochód budżetu UE, podatki – to głównie dochód budżetu państwa) oraz
- mikroekonomiczne (determinuje ciężar podatkowy i pozapodatkowy dla przedsiębiorców realizujących międzynarodowy obrót towarowy).

Elementy kalkulacyjne wpływają bezpośrednio na wysokość należności celnych, a bezpośrednio lub/i pośrednio na wysokość podatków, które należy uiścić w związku z operacją handlową z państwami trzecimi.

Bezpośrednie oddziaływanie elementów kalkulacyjnych na wysokość należności podatkowych występuje wówczas, gdy kształtują one elementy konstrukcyjne podatku, np. gdy wartość celna stanowi bazę ustalenia podstawy opodatkowania. Pośrednie oddziaływanie elementów kalkulacyjnych na wysokość należności podatkowych wynika z tego, że kształtują one bezpośrednio wysokość cła, które następnie jest wliczane w podstawę opodatkowania.

Wartość celna (konieczna do ustalenia w przypadku stawek procentowych) wpływa bezpośrednio nie tylko na wymiar należności celnych, lecz również podatkowych. Stanowi ona bowiem bazę do ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług (Ustawa, 2004a, art. 30b) oraz akcyzą, gdy przedmiotem importu są samochody osobowe (Ustawa, 2008, art. 104 ust. 1 pkt 3).

Wartość celna ma również znaczenie w przypadku:

- stosowania środków pozataryfowych,
- w statystyce obrotu handlowego,
- w przepisach dotyczących rolnictwa i rybołówstwa.

Natomiast pośrednie oddziaływanie elementów kalkulacyjnych przejawia się, gdy podstawa podatku od towarów i usług w imporcie obejmuje cła (Ustawa, 2004a, art. 29a ust. 6 oraz art. 30b), a w przypadku akcyzy cło stanowi element podstawy opodatkowania podczas importu samochodów osobowych (Ustawa, 2008, art. 104 ust. 1 pkt 3).

Zatem wiążące informacje celne wydawane w zakresie elementów kalkulacyjnych pełnią służebną funkcję zarówno względem prawa celnego, jak i prawa podatkowego, sprzyjając zarządzaniu ryzykiem celno-podatkowym.

4. WIT

Nomenklatura celna (Nomenklatura scalona lub TARIC) – jak już zaznaczono – jest stosowana także do celów innych niż pobieranie ceł. Klasyfikacja oraz jednolita interpretacja i stosowanie nomenklatur celnych odgrywają kluczową rolę zarówno w handlu międzynarodowym, jak i w obrocie krajowym.

Europejski System Wiążącej Informacji Taryfowej (EBTI-3) został wprowadzony w celu zapewnienia podmiotom gospodarczym pewności prawnej przy kalkulacji cen operacji przywozu lub wywozu, ułatwienia pracy administracji celnej oraz zapewnienia bardziej jednolitego stosowania wspólnej taryfy celnej. Od czasu wprowadzenia WIT w 1991 r. liczba wydawanych corocznie decyzji WIT stale wzrasta. Pod koniec 2017 r. w bazie danych EBTI-3 zgromadzono więcej niż ćwierć miliona ważnych decyzji WIT. Wszystkie wnioski o wydanie WIT oraz decyzje

WIT przechowywane są w bazie danych (EBTI-3) zarządzanej przez Komisję Europejską (Komisja Europejska, 2018, s. 9 i 10).

Instytucja WIT jest uregulowana od 2016 r. przepisami unijnego kodeksu celnego (UKC) (Rozporządzenie, 2013, art. 33 i 34) oraz przepisami rozporządzenia wykonawczego do UKC (Rozporządzenie, 2015b, art. 16–23) i rozporządzenia delegowanego (Rozporządzenie, 2015a, art. 19–22).

W Polsce wiążące informacje taryfowe – w wersji unijnej – są wydawane od 2004 r. Wiążąca informacja taryfowa jest decyzją zapewniającą jednolite i poprawne stosowanie Nomenklatury scalonej na potrzeby celne na terenie UE (dla celów obrotu towarowego z krajami trzecimi). Klasyfikacji dokonuje się na poziomie pełnego kodu CN (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr) (Rogowska-Rajda, 2023, s. 70 i 71).

Wiążąca informacja taryfowa (WIT) to oficjalna decyzja na piśmie, ważna przez trzy lata, wydawana przez organ celny, który przeprowadza dla wnioskodawcy ocenę klasyfikacji towarów w unijnej nomenklaturze taryfowej przed przywozem (lub wywozem). WIT jest wiążąca dla wszystkich organów celnych UE i dla posiadacza decyzji. Fakt, że importer jest posiadaczem WIT, należy uwzględnić w zgłoszeniu celnym dotyczącym rodzaju towarów objętych zakresem WIT. WIT daje przedsiębiorcom pewność co do klasyfikacji towarów i przyczynia się jednolitego stosowania przepisów prawa celnego.

5. WIP

Pochodzenie towaru ma znaczenie dla zastosowania odpowiednich stawek lub środków polityki handlowej, gdyż są one uzależnione od kraju, z którego towar pochodzi. UE stosuje różnorodne preferencje celne w stosunku do towarów pochodzących z krajów rozwijających się i krajów, z którymi zawarła umowy o wolnym handlu. Stąd wyróżnia się preferencyjne i niepreferencyjne pochodzenie towarów.

Nabywanie pochodzenia reguluje art. 60 UKC (Rozporządzenie, 2013). Zgodnie z tą regulacją „towar całkowicie uzyskany w danym kraju lub na danym terytorium uznawany jest za pochodzący z tego kraju lub terytorium”. Natomiast

towar, w produkcję którego zaangażowane są więcej niż jeden kraj lub więcej niż jedno terytorium, uznaje się za pochodzący z kraju lub terytorium, w którym towar ten został poddany ostatniemu istotnemu, ekonomicznie uzasadnionemu przetworzeniu lub obróbce, w przedsiębiorstwie przystosowanym do tego celu, co spowodowało wytworzenie nowego produktu lub stanowiło istotny etap wytwarzania.

Przy tak zniuansowanej definicji pochodzenia towaru może być ono z jednej strony wykorzystywane do optymalizacji ciężarów związanych z handlem

8. W stosownych przypadkach – imiona i nazwiska lub nazwy oraz dane kontaktowe osób, w imieniu których działa wnioskodawca.

Decyzja o przyznaniu statusu upoważnionego zgłaszającego CBAM jest publikowana w rejestrze CBAM i zawiera następujące informacje:

1. Imię i nazwisko lub nazwę, a także dane kontaktowe podmiotu, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM.
2. Numer EOIR, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM.
3. Numer rachunku CBAM nadany indywidualnie dla podmiotu, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM.
4. Gwarancję.

Przedłożenie gwarancji jest wymagane, jeżeli wnioskodawca nie prowadził działalności gospodarczej przez okres dwóch lat obrotowych poprzedzających rok, w którym złożył wniosek. Właściwy organ zwalnia gwarancję niezwłocznie po dniu 31 maja drugiego roku, w którym upoważniony zgłaszający CBAM przekazał certyfikaty CBAM do umorzenia.

Kluczowe jest również wskazanie, że podmiot, który otrzymał status upoważnionego zgłaszającego CBAM, niezwłocznie informuje właściwy organ za pośrednictwem rejestru CBAM o wszystkich zmianach w przekazanych informacjach, które nastąpiły po wydaniu decyzji o przyznaniu statusu upoważnionego zgłaszającego CBAM i które mogą mieć wpływ na tę decyzję lub treść upoważnienia udzielonego na ich podstawie.

2.2.2. Okres pełnego wdrożenia – od 1 stycznia 2026 roku

Od 1 stycznia 2026 r. rozpoczyna się proces certyfikacji CBAM i przygotowanie deklaracji CBAM (pierwsza deklaracja ma zostać złożona do 31 maja 2027 r.). Importerzy towarów objętych CBAM będą zobowiązani do zakupu certyfikatów CBAM w liczbie odpowiadającej emisji wbudowanej, czyli emisji, która została uwolniona w procesie produkcji danego wyrobu, a następnie do ich umorzenia. Certyfikaty CBAM będzie można nabyć na cyfrowej platformie zarządzanej przez KE we współpracy z właściwymi organami państw członkowskich – w Polsce organem właściwym będzie KOBIZE. Na koniec każdego dnia roboczego dane o dokonanych transakcjach będą migrować z cyfrowej platformy na indywidualny rachunek przedsiębiorcy w tym rejestrze CBAM. Właściwy organ (KOBIZE) zapewni, aby każdemu certyfikatowi CBAM nadano jednostkowy kod identyfikacyjny w momencie utworzenia certyfikatu, i zarejestruje taki jednostkowy kod identyfikacyjny, cenę i datę sprzedaży certyfikatu w krajowym rejestrze na rachunku upoważnionego zgłaszającego dokonującego zakupu tego certyfikatu. Komisja oblicza cenę certyfikatów CBAM jako średnią cen rozliczenia aukcji

uprawnień w ramach EU ETS na platformie aukcyjnej zgodnie z procedurami określonymi w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1031/2010 z dnia 12 listopada 2010 r. w sprawie harmonogramu, kwestii administracyjnych oraz pozostałych aspektów sprzedaży na aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na mocy dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie (Rozporządzenie, 2010) w odniesieniu do każdego tygodnia kalendarzowego. Warto również podkreślić, że w odniesieniu do tygodni kalendarzowych, w których na platformie aukcyjnej nie zaplanowano żadnych aukcji, cena certyfikatów CBAM jest równa średniej cen zamknięcia uprawnień w ramach EU ETS w ostatnim tygodniu, w którym na platformie aukcyjnej odbywały się aukcje. KE publikuje średnią cenę na swojej stronie internetowej lub w inny odpowiedni sposób w pierwszym dniu roboczym kolejnego tygodnia kalendarzowego. Cena ta obowiązuje od pierwszego dnia roboczego następującego po jej opublikowaniu do pierwszego dnia roboczego kolejnego tygodnia kalendarzowego. Na etapie pracy nad niniejszym rozdziałem, a zatem w okresie przejściowym, nie powstała platforma cyfrowa, na której można nabyć certyfikaty CBAM, w szczególności z uwagi na to, że są to obowiązki, które będą materializować się w okresie pełnego wdrożenia.

Kolejną procedurą jest przekazanie do umorzenia certyfikatów CBAM. Do 31 maja każdego roku upoważniony zgłaszający przekaże właściwemu organowi (KOBIZE) do umorzenia certyfikaty CBAM w liczbie odpowiadającej emisjom wbudowanym zadeklarowanym i zweryfikowanym za rok kalendarzowy poprzedzający rok, w którym dokonuje się umorzenia. Upoważniony zgłaszający zapewni, aby wymagana liczba certyfikatów CBAM była dostępna na jego rachunku w rejestrze CBAM, a także aby liczba certyfikatów CBAM na jego rachunku w krajowym rejestrze na koniec każdego kwartału odpowiadała co najmniej 80% emisji wbudowanych. Należy zatem podkreślić, że w przypadku importerów regularnie sprowadzających towary objęte mechanizmem CBAM z krajów trzecich nie będzie możliwy jednorazowy zakup wszystkich certyfikatów potrzebnych do umorzenia.

W sytuacji, gdy po umorzeniu importer będzie dysponował nadmiarowymi certyfikatami, istnieje możliwość ich sprzedaży – po uprzednim umorzeniu wymaganej liczby do 31 maja danego roku. Odkupu po cenie, po której importer zakupił certyfikaty, dokona KOBIZE na wniosek przedsiębiorcy (złożony do 30 czerwca danego roku). Liczbę certyfikatów podlegających odkupowi ogranicza się do 1/3 całkowitej liczby certyfikatów CBAM zakupionych przez upoważnionego zgłaszającego w poprzednim roku kalendarzowym.

1 lipca każdego roku KE anuluje certyfikaty CBAM, które zakupiono w roku poprzedzającym dany rok kalendarzowy i które pozostają w rejestrze CBAM na rachunku upoważnionego zgłaszającego CBAM.

Kolejnym elementem okresu pełnego wdrożenia jest obowiązek przedłożenia właściwemu organowi deklaracji CBAM za rok kalendarzowy poprzedzający rok, w którym składana jest deklaracja, w terminie do 31 maja każdego roku przez wszystkie podmioty posiadające status upoważnionego zgłaszającego.

Upoważniony zgłaszający jest zobowiązany do prowadzenia odpowiedniej ewidencji wprowadzonych na obszar celny Wspólnoty towarów wysokoemisyjnych. W ramach rejestrów CBAM upoważniony zgłaszający powinien zbierać dane umożliwiające obliczenie wielkości emisji wbudowanych w importowane produkty.

Upoważniony zgłaszający jest zobowiązany również prowadzić rejestry dokumentów służące do udowodnienia, że zadeklarowane emisje gazów cieplarnianych, które zostały wbudowane w towary, podlegały opłacie za emisję w kraju, z którego pochodzą towary. Jednocześnie upoważniony zgłaszający musi przechowywać dowody faktycznego uiszczenia opłaty za emisję gazów cieplarnianych, która nie była objęta rabatami eksportowymi ani innymi formami rekompensaty z tytułu wywozu.

Do 31 maja każdego roku składa się za pośrednictwem rejestru CBAM deklarację CBAM za poprzedni rok kalendarzowy. Deklaracja CBAM zawiera następujące elementy:

1. Całkowitą ilość poszczególnych rodzajów towarów przywiezionych w roku kalendarzowym poprzedzającym rok, w którym składana jest deklaracja, wyrażoną w megawatogodzinach w przypadku energii elektrycznej i w tonach w przypadku innych towarów.
2. Całkowitą wielkość emisji wbudowanych, wyrażoną w tonach emisji ekwiwalentu dwutlenku węgla na megawatogodzinę energii elektrycznej lub – w przypadku innych towarów – w tonach emisji ekwiwalentu dwutlenku węgla na tonę każdego rodzaju towarów.
3. Całkowitą liczbę certyfikatów CBAM – odpowiadającą całkowitej wielkości emisji wbudowanych, które mają zostać przekazane do umorzenia po dokonaniu redukcji z tytułu opłaty za emisję gazów cieplarnianych uiszczonej w państwie pochodzenia.
4. Kopię sprawozdania z weryfikacji wydaną przez akredytowanego weryfikatora.

Upoważniony zgłaszający prowadzi rejestry informacji wymaganych do obliczenia emisji wbudowanych, które obligatoryjnie powinny być tak szczegółowe, aby umożliwić akredytowanym weryfikatorom sprawdzenie wielkości emisji wbudowanych oraz aby umożliwić właściwemu organowi dokonanie przeglądu deklaracji CBAM. Rejestry informacji, w tym sprawozdanie weryfikatora, należy przechowywać do końca czwartego roku po roku, w którym złożono lub w którym należało złożyć deklarację CBAM.

3. Wdrożenie mechanizmu CBAM

3.1. Obowiązki dla przedsiębiorców w zakresie CBAM

Niewątpliwie presja regulacyjna, która odzwierciedla oczekiwania klientów w zakresie produktów ekologicznych i społecznie odpowiedzialnych, przyczyni się w niedalekiej przyszłości do rozszerzenia mechanizmu CBAM, czy to na dodatkowe towary, czy też kolejne kraje. Zrozumienie mechanizmu granicznego podatku węglowego wymaga czasu, dlatego tak ważne jest, aby podmioty objęte obowiązkiem CBAM uwzględniły w swojej strategii biznesowej wymogi obowiązującego aktualnie okresu przejściowego, a także opracowały procedury przygotowania organizacji na okres pełnego wdrożenia. Unia Europejska dąży do implementacji zasad zrównoważonego rozwoju, jednocześnie chroniąc swoją konkurencyjność gospodarczą, jednak droga do osiągnięcia tego celu jest pełna wyzwań i wymaga skutecznej koordynacji i współpracy zainteresowanych stron. Dodatkowo z praktycznego punktu widzenia nawet podmioty, które planują wzorowo przygotować się do wdrożenia mechanizmu granicznego podatku węglowego, muszą już na wstępie zmierzyć się z licznymi wątpliwościami natury interpretacyjnej, dotyczących np. określenia wielkości emisji związanej z importowanymi towarami. Mechanizm CBAM wymaga bowiem deklarowania rzeczywistych wartości emisji na podstawie danych dostarczanych przez producentów towarów spoza Unii Europejskiej, podczas gdy importujący nie mają często bezpośredniego dostępu do tych danych. Za priorytetowe należy zatem uznać nawiązywanie przez importerów dobrych relacji z dostawcami, aby móc wypełnić wymagania sprawozdawcze. Jednocześnie nadal problematyczna pozostaje kwestia braku prawnej możliwości zmuszenia dostawców z państw trzecich do udostępnienia informacji wymaganych na potrzeby sprawozdań lub deklaracji CBAM. Istnieje jednak możliwość uwzględnienia obowiązku informacyjnego w umowach z takimi kontrahentami, co będzie stanowiło doskonałe zabezpieczenie przed możliwymi sankcjami. Dodatkowo warto wziąć pod uwagę zabezpieczenie relacji z kontrahentem z państwa trzeciego odpowiednią klauzulą odszkodowawczą lub zapisem o karze umownej.

Nowe obowiązki dla przedsiębiorców, które wprowadza mechanizm granicznego podatku węglowego, to:

- w okresie przejściowym – obowiązek składania do KE kwartalnego sprawozdania CBAM, a od 31 grudnia 2024 r. – obowiązek rejestracji jako upoważniony zgłaszający CBAM,
- w okresie pełnego wdrożenia – proces certyfikacji CBAM oraz przygotowanie deklaracji CBAM – pierwsza ma zostać złożona do 31 maja 2027 r.

Mając na uwadze liczne wątpliwości natury praktycznej, które powtarzają się w trakcie spotkań przedstawicieli importerów, a także wskazane powyżej etapy wdrożenia, należy określić scenariusz przygotowania organizacji do wdrożenia CBAM. Regulacje dotyczące CBAM w okresie przejściowym pozostawiają wiele do życzenia w zakresie praktycznych wskazówek nad opracowaniem strategii.

3.2. Strategie przygotowawcze w zakresie CBAM

Prawidłowe przygotowanie organizacji na wdrożenie CBAM wymaga na wstępie określenia wpływu regulacji CBAM na prowadzoną działalność poprzez ustalenie i analizę wpływu istotności na działalność organizacji, a następnie wdrożenie indywidualnie opracowanych rozwiązań. Zdaniem autorki niniejszego rozdziału prace w każdej organizacji powinny uwzględniać następujące elementy:

1. Szczegółową analizę regulacyjną i konieczność spełnienia przez organizację nowych wymagań prawnych, operacyjnych lub administracyjnych.
2. Budowanie kompetencji w zespole poprzez dostosowanie wewnętrznych procedur, podział ról między pracowników i odpowiedzialności za prawidłowe opracowanie procedury wdrożenia CBAM.
3. Określenie stopnia przygotowania organizacji w zakresie niezbędnych danych i narzędzi z wykorzystaniem narzędzi do zarządzania procesami, którymi aktualnie dysponuje organizacja, i przygotowanie wytycznych do opracowania systemu uwzględniającego wszystkie wytyczne dotyczące mechanizmu granicznego podatku węglowego.
4. Ocenę wpływu regulacji na łańcuch dostaw oraz portfolio produktów z uwzględnieniem skali prowadzonej działalności, struktury oferowanych produktów, ich cyklu życia, a także indywidualnej analizy warunków współpracy z poszczególnymi kontrahentami.
5. Określenie wpływu CBAM na konkurencyjność produktów i projektowanie możliwych scenariuszy cenowych.

Wskazane wyżej rozwiązania dotyczące pracy nad wdrożeniem mechanizmu granicznego podatku węglowego to tylko jeden z wielu możliwych scenariuszy, gdyż metody wdrożenia CBAM będą zależały od wielu indywidualnych parametrów i będą różniły się w każdej organizacji. Niewykluczone, że na etapie pełnego wdrożenia mogą pojawić się uniwersalne schematy pracy nad wdrożeniem CBAM, które zostaną opracowane przez KE lub właściwe organy każdego państwa członkowskiego, bazujące na doświadczeniach podmiotów zobligowanych do wdrożenia mechanizmu, wątpliwościach interpretacyjnych i problemach praktycznych, które pojawiły się w trakcie okresu przejściowego, niemniej obecnie organizacjom pozostaje indywidualne zaprojektowanie systemu, które pozwoli im dopełnić obowiązków przewidzianych dla okresu przejściowego.

Sankcje zwiększają ryzyko polityczne inwestycji i działalności na terenie, który jest nimi objęty (zob. np. Biglaiser i Lektzian, 2011; Lektzian i Biglaiser, 2013; Mirkina, 2018; Sottilotta, 2016). Ryzyko polityczne jest analizowane przez pryzmat postrzegania niepewności. Niepewność dotyczy zarówno charakteru i zakresu wpływu sankcji na wyniki firmy (ze względu na ogólne spowolnienie gospodarcze), jak i czasu trwania i rozwoju sporu dotyczącego sankcji, a także wpływa na wszystkie bieżące i przyszłe relacje biznesowe firm z krajem objętym sankcjami (Lektzian i Biglaiser, 2013). W związku z tym przedsiębiorstwa działające w reżimie sankcji muszą płacić premię za ryzyko interakcji gospodarczych (Noland, 2008). Owa premia dotyczy także podmiotów pośrednio dotkniętych restrykcjami, powstaje bowiem konieczność udowodnienia, że w ramach łańcucha dostaw sankcje są przestrzegane. Aby nie inwestować w złożoną analizę *due diligence* wymaganą do zapewnienia, że rosyjscy partnerzy nie są powiązani z podmiotami objętymi sankcjami, część firm woli dobrowolnie ograniczyć swą działalność (Johnston, 2015).

Z punktu widzenia przedsiębiorstw sankcje zwiększają ryzyko działalności na terenie nimi objętym i generują koszty adaptacji, ale stanowią też bodziec do poszukiwania nowych możliwości. Przykładowo w 2014 r. po aneksji Krymu w Rosji opublikowano rozporządzenie rządu Federacji Rosyjskiej nr 708 z 2015 r. (Russian Federation, 2015) zapewniające szereg korzyści ekonomicznych dla nowych inwestorów zagranicznych, co nie tylko było korzystne ekonomicznie, ale pozwalało też ominąć kontrsankcje rosyjskie dotyczące zakazu importu dóbr unijnych i tych z USA z sektora spożywczego. Możliwości ekonomiczne, jakie powstają przez nałożenie sankcji, mogą zatem znacznie przewyższać ryzyko polityczne dla inwestorów zagranicznych.

Strategiczny wybór firm dotyczący reakcji na sankcje zależy również od tego, jaki scenariusz rozwoju sytuacji zakładają w kraju objętym sankcjami. Jeśli podmioty szacują, że prawdopodobieństwo utrzymania się lub zaostrożenia sankcji jest wysokie, ich reakcja w postaci dostosowania się do sankcji i wycofania działalności z takiego kraju wydaje się uzasadniona. Z kolei perspektywa rychłego zakończenia konfliktu i ustania sankcji może skłonić firmy do biernego, choć tymczasowego omijania lub ignorowania sankcji bez konieczności wprowadzania zmian np. w łańcuchach dostaw.

Spojrzenie na rachunek kosztów i korzyści ulega też zmianie w zależności od „skali rażenia” sankcjami. Przedsiębiorstwa mogą szacować koszty strategicznej reakcji na sankcje co najmniej na dwa sposoby. Pierwszy to obecne i przyszłe koszty przestrzegania sankcji, a drugi to dotkliwość kosztów poniesionych wskutek omijania lub naruszenia sankcji (Morgan i Bapat, 2003; Weber i Stępień, 2020). W sytuacji, kiedy restrykcje zagrażają bezpośrednio istnieniu przedsiębiorstwa, a szybka zmiana rynku (zbytu, dostawców itd.) jest niemożliwa, omijanie lub naruszenie sankcji wydaje się jedyną opcją zapewniającą przetrwanie, a potencjalne koszty łamania prawa jawią się jako mniej dotkliwe niż zakończenie działalności. I odwrotnie, kiedy skala uciążliwości i utraty korzyści związanych z wprowadzeniem

sankcji jest niewielka, ich przestrzeganie wydaje się uzasadnione i przynosi mniej kłopotów firmie niż ich świadome omijanie lub naruszanie.

W dalszej części rozdziału badamy dwie zmienne latentne w postaci wpływu wojny i sankcji na sytuację przedsiębiorstw oraz zakres kryzysu. Zakładamy przy tym, że:

H1: Im większy wpływ wojny i sankcji (WiS) na działalność badanych podmiotów, tym większa będzie ich skłonność do:

- **H1a** – omijania lub naruszania sankcji (UC),
- **H1b** – podejmowania proaktywnych strategii w celu ominięcia/naruszenia sankcji (PSD).

H2: Im większy zakres kryzysu (ZK) spowodowany sankcjami, tym większa będzie skłonność badanych podmiotów do:

- **H2a** – omijania lub naruszania sankcji (UC),
- **H2b** – podejmowania proaktywnych strategii w celu ominięcia/naruszenia sankcji (PSD).

3. Czynniki wewnętrzne różnicujące podejście firm do sankcji

3.1. Stopień zwinności strategicznej

Firmy budują przewagę konkurencyjną dzięki zasobom, które posiadają i/lub kontrolują. Wartość tych zasobów i tym samym ich potencjał do kreowania przewagi wzrastają z ich rynkowym postrzeganiem jako cennych, rzadkich i trudnych do imitacji i substytucji. Zasoby to zarówno aktywa, jak i kompetencje (w tym umiejętności zarządzania firmą, jej procesy i procedury organizacyjne, a także informacje i wiedza) przydatne w wykrywaniu i reagowaniu na szanse lub zagrożenia rynkowe (np. Christensen i Overdorf, 2000; Sanchez i Mahoney, 1996; Wade i Hulland, 2004). Aby przetrwać i rozwijać się w burzliwym otoczeniu gospodarczym, firmy wykształcają tzw. dynamiczne zasoby³, uznawane obecnie za długoterminowe źródło przewagi konkurencyjnej, dzięki którym firma może wykorzystać swój potencjał szybciej, skuteczniej, efektywniej w porównaniu z reakcją innych firm na zmiany środowiskowe (Shams i in., 2021).

³ Dynamiczne zasoby mogą przybrać formę elastycznych procedur, pozwalających na szybkie reagowanie na zmieniające się otoczenie. Warunkiem wstępnym do stworzenia i skutecznej realizacji takich procedur jest szerokie i zróżnicowane doświadczenie wynikające z pracy w różnych warunkach instytucjonalnych.

Sankcje są zmianą czyniącą otoczenie bardziej burzliwym. Firmy, których potencjał ma zwinny charakter, powinny zatem szybciej i skuteczniej reagować na takie zmiany niż przedsiębiorstwa nieposiadające wewnętrznej, elastycznej zdolności do dostosowania (Doz i Kosonen, 2010).

Opierając się na powyższych rozważaniach, wyprowadzono następującą hipotezę:

H3: Zwinność strategiczna (ZS) sprzyja działaniom niestandardowym, a zatem w większym stopniu skłania podmioty do działań proaktywnych (PSD) niż reaktywnych (RSD).

3.2. Etyczny kod postępowania i idea zrównoważonego rozwoju

Jednym z powodów, dla których firmy dobrowolnie ograniczają działania na rynkach objętych sankcjami, jest ich reputacja (Giumelli, 2017; Verdier, 2023). Reputacja jest nie tylko miarą percepcji dotychczasowej działalności firmy i jej stosunku do otoczenia (Barnett i in., 2006; Fombrun i Foss, 2001), ale także stanowi mierzalną wartość bilansową (Cao i in., 2015; Pope i in., 2004). Jeśli firma dba o swój wizerunek i obawia się, że jej reputacja ucierpi ze względu na utrzymywanie działalności w kraju objętym sankcjami (niezależnie od zakresu i charakteru sankcji), będzie bardziej skłonna do nadmiernego przestrzegania przepisów niż narażania swojego wizerunku na szwank.

Współczesne liberalne społeczeństwa oczekują, że działalność firm będzie opierać się nie tylko na maksymalizacji zysków, ale także na dbaniu o dobrobyt społeczny przy jednoczesnym poszanowaniu zasad moralnych społeczeństwa, w którym funkcjonują. Wiele przedsiębiorstw instytucjonalizuje poszanowanie zasad moralnych, tworząc własne kodeksy etyczne. Jednak część naukowców jest bardzo sceptycznie i krytycznie nastawionych do wpływu takich kodeksów na etyczne zachowanie firm. W swojej argumentacji najczęściej podnoszą czysto symboliczne, a nie rzeczywiste znaczenie takich kodeksów (Kjonstad i Willmott, 1995; Sims, 1991) oraz to, że są one często tworzone bez zaangażowania pracowników (Schwartz, 2012; Sims i Brinkmann, 2003).

Inwazja Rosji na Ukrainę spotkała się z szerokim potępieniem społecznym. Doniesienia medialne obfitowały w informacje o wycofywaniu się z regionu konfliktu właścicieli firm i ich pracowników właśnie ze względu na przekonania moralne, stąd przypuszczamy, że:

H4: Kodeks etyczny (KE) firm skłania je do nadmiernego przestrzegania sankcji (H4a) (OC), jednocześnie zniechęcając do ich naruszenia (H4b) (UC).

Wysuwając to przypuszczenie, zakładamy jednocześnie, że podobne – choć nie identyczne – oddziaływanie do wartości moralnych ma idea zrównoważonego rozwoju. W niniejszym rozdziale zrównoważony rozwój w strategii firmy jest rozumiany jako prowadzenie działalności z poszanowaniem społeczeństwa i środowiska

oraz zaspokajanie potrzeb firmy bez narażania przyszłych pokoleń na depryzację (Leach i in., 2010). Strategie zrównoważonego rozwoju opierają się na określonym kodeksie etycznym, którego naczelną zasadą jest nieszkodzenie (Aragón-Correa i Rubio-Lopez, 2007; Phan i Baird, 2015). Wciąż jednak dyskusyjne i niedostatecznie przeanalizowane w literaturze jest zagadnienie, czy ideą zrównoważonego rozwoju jest wyłącznie nieszkodzenie, czy też dodatkowo zapobieganie złu.

Wojna, niezależnie od oceny racji stron zaangażowanych w konflikt, jest przejawem sytuacji, w której rozmiar krzywdy staje się orężem w walce o partykularne interesy. W tym sensie jest to zjawisko antagonistyczne do koncepcji zrównoważonego rozwoju. Działania zgodne z tą ideą powinny uwzględniać nie tylko interesy firmy, ale również jej interesariuszy. Jeśli część z nich znajduje się na obszarze objętym wojną i/lub sankcjami (firmy i klienci, którym przedsiębiorstwo dostarcza swoje produkty lub prowadzi z nimi interesy), to pojawia się pytanie, czy wycofanie się z działalności na takim obszarze minimalizuje ogólne szkody niezależnie od ograniczeń prawnych. Badania przeprowadzone w krajach objętych sankcjami pokazują, że np. nadmierne dostosowanie do sankcji powoduje znaczne szkody humanitarne i środowiskowe (Aloosh i in., 2019; Moret, 2015; Takeyh i Maloney 2011). Zrównoważona strategia uwzględnia jednak także interesy różnych interesariuszy, ich pracowników czy klientów w krajach niezaangażowanych w wojnę, ale np. potępiających zbrojną agresję. Biorąc jednak pod uwagę inwazję Rosji na Ukrainę i dość jednoznaczny przekaz medialny świata zachodniego, podkreślający nielegalność i bestialskość takiego ataku, można założyć, że:

H5: Firmy postępujące według zasad zrównoważonego rozwoju (ZR) są bardziej skłonne do dostosowania się do sankcji (H5a) (C) lub nadmiernego dostosowania (H5b) (UC) niż do omijania lub naruszania sankcji (H5c) (UC).

4. Czynniki zewnętrzne różnicujące podejście firm do sankcji

Zespół czynników zewnętrznych oddziałujących na działalność firm w obliczu sankcji nazwalibyśmy zbiorczo presją zewnętrzną. Posiłkując się teorią instytucjonalną i jej kategoryzacją instytucji na formalne, branżowe i nieformalne, można wyróżnić następujące rodzaje presji zewnętrznej:

1. Presja prawna – odzwierciedlająca formalny aparat do tworzenia i egzekwowania przepisów i regulacji dotyczących sankcji (North, 1990; Scott, 2014).
2. Presja publiczna, ze strony obywateli i konsumentów – obrazująca nieformalny system nacisku publicznego na określone rodzaje zachowań, manifestująca przekonania ugruntowane i funkcjonujące w społeczeństwie (Donaldson i Preston, 1995; Kostova i in., 2008).

3. Presja ze strony partnerów biznesowych – jako subkategoria presji branżowej i nacisku interesariuszy na określone postawy firm (DiMaggio i Powell, 1983; Weber i Stępień, 2020).

4.1. Presja prawna

Verdier (2023), analizując powody, dla których firmy dobrowolnie przekraczają zakres sankcji, wskazuje na niepewność, brak przejrzystości lub nieskuteczność otoczenia prawnego. W niniejszym rozdziale nazwano te czynniki zbiorczo: presja prawna. Niepewność legislacyjna dotyczy treści i zakresu sankcji: mogą one być nieprecyzyjne i przez to niejednoznaczne, co pozostawia pole do interpretacji. W takiej sytuacji firmy niezdolne do dokładnej oceny, jaki rodzaj działalności jest objęty sankcjami, a co jest poza ich zakresem, mogą ograniczyć lub wycofać się z działalności w kraju objętym restrykcjami, aby wyeliminować ryzyko ewentualnych reperkusji związanych z łamaniem prawa. I chociaż Verdier (2023) analizuje jedynie przyczyny nadmiernej zgodności, warto zauważyć, że wnioski wyciągnięte z niejasnych przepisów mogą być biegunowo przeciwne dla tych firm, które szacują, że ryzyko ewentualnego naruszenia sankcji jest znacznie mniej kosztowne niż kontynuowanie działalności nawet z perspektywą batalii prawnych z powodu zarzutów o unikanie sankcji. Stąd naszym zdaniem uzasadnione jest przypuszczenie, że niejednoznaczność i nieprecyzyjność sankcji sprzyjają zarówno nadmiernemu dostosowaniu się do sankcji, jak i ich omijaniu.

Podobnie jak niejasna litera prawa, także niepewność w zakresie egzekwowania przepisów sankcyjnych wpływa na stosunek przedsiębiorstw do sankcji. Wybory dokonywane przez firmy (nadmierne lub niedostateczne stosowanie się do przepisów) będą zależę od oszacowania ryzyka związanego z funkcjonowaniem aparatu egzekwowania prawa w danym kraju. Skuteczny lub represyjny aparat egzekucyjny będzie skłaniał firmy do nadmiernego stosowania się do przepisów. Natomiast ocena aparatu egzekucyjnego jako nieudolnego będzie skłaniać firmy do omijania lub naruszania sankcji. Co więcej, jeśli niejasność systemu prawnego jest powiązana z jego upolitycznieniem, wówczas firmy z silnymi powiązaniem z rządzącą elitą polityczną będą bardziej skłonne do naruszania i obchodzenia sankcji niż inne bez takich relacji i ochrony (Bond i in., 2015).

Niezależnie jednak od tego, jak precyzyjne i skuteczne (lub nieprecyzyjne i nieskuteczne) są prawo i aparat egzekucyjny, przedsiębiorstwa mogą odczuwać nacisk ze strony rządu na dostosowanie się do sankcji, zwłaszcza jeśli ten rodzaj presji jest publicznie anonsowany. Zapowiedź determinacji państwa dotycząca kontrolowania zakresu przestrzegania sankcji stanowi przesłankę do ich przestrzegania, stąd wysuwamy przypuszczenie, że:

H6: Presja prawna sprzyja dostosowaniu firm do sankcji (C).