

Małgorzata Kamieniecka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

PRZYZNAWANIE, OBRÓT I UMARZANIE PRAW MAJĄTKOWYCH ZE ŚWIADECTW POCHODZENIA „ZIELONEJ ENERGII” W ŚWIETLE REGULACJI PODATKOWYCH

Streszczenie: Artykuł został poświęcony prawom majątkowym ze świadectw pochodzenia energii elektrycznej z odnawialnych źródeł, m.in. wiatru, wody, słońca. Skupiono się przede wszystkim na polskich wymaganiach prawnych, głównie prawa energetycznego oraz podatkowego, dotyczących zielonych certyfikatów. Uwzględniono obecnie obowiązujące przepisy prawa, w tym ustawy o rachunkowości, stanowiska Krajowego Komitetu Rachunkowości oraz, przede wszystkim, ustawy o podatku dochodowym i VAT.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, prawa majątkowe, energia odnawialna.

1. Wstęp

Świadectwa pochodzenia energii zielonej to jeden z ważniejszych elementów wspierających produkcję energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych oraz w wysoko-sprawnej kogeneracji, czyli jednoczesnej produkcji energii cieplnej i elektrycznej. Świadectwa pochodzenia są generowane tam, gdzie powstaje energia; powodują, że produkcja energii ze źródeł odnawialnych jest bardziej opłacalna, następnie są sprzedawane wraz ze sprzedażą energii, a kupowane przez zakłady energetyczne, czyli tzw. końcowych dystrybutorów energii. Można rozróżnić kilka rodzajów kolorowych certyfikatów:

- czerwone – dotyczą energii elektrycznej powstającej w wysokosprawnej kogeneracji,
- żółte – energii elektrycznej z małych źródeł kogeneracji opalanych gazem lub o mocy poniżej 1 MW,
- zielone – energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii,
- fioletowe – energii elektrycznej z wykorzystania gazu z odmetanowania kopalń lub biogazu,
- pomarańczowe – ze źródeł zaopatrzonych w instalacje wychwytywania i zatłaczania dwutlenku węgla,
- błękitne – energii elektrycznej z nowych wysokosprawnych źródeł,

- białe – celem ich jest obniżanie zużycia energii i promocja poprawy efektywności energetycznej.

Trzy ostatnie certyfikaty jeszcze nie funkcjonują. Natomiast celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zasad podatkowego ujęcia praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej z odnawialnych źródeł energii w Polsce, czyli tzw. zielonych certyfikatów. Uwzględniono w nim aktualne rozwiązania prawne w zakresie:

- prawa energetycznego: ustawy prawo energetyczne [14] (dalej: upe) i aktów wykonawczych do ustawy, m.in.: Rozporządzenia w sprawie świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach [11] (dalej: Rozporządzenie MG),
- prawa podatkowego: ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych [16 i 17] (dalej: updop i updog) oraz ustawy o VAT [15] (dalej: uovat),
- ustawy o rachunkowości [18] (dalej: uor) i stanowiska Krajowego Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii [13] (dalej: Stanowisko KSR).

Zagadnieniu temu poświęcono do tej pory niewiele miejsca w literaturze, a najpełniejszym znanym autorce opracowaniem jest studium przypadku autorstwa R. Ignatowskiego opublikowane w „Rachunkowości” w 2007 r. [4, s. 2-10], które jednak kładzie nacisk przede wszystkim na sposób ujęcia zielonych certyfikatów w rachunkowości.

Wybór tematu uzasadnia rosnący udział kosztów energii zielonej w koszcie wytworzenia energii elektrycznej w Polsce, który w 2009 r. wyniósł ponad 11% (przy niespełna 6% w 2008 r. i 2% w 2004 r.). Szacuje się, że o ile w 2010 r. udział kosztów polityki energetycznej (w tym zielonych certyfikatów) w cenie energii w Polsce wyniósł ok. 24,5%, to w 2030 r. zwiększy się do 28,5%. Mając ponadto na uwadze fakt, że koszty energii elektrycznej stanowią coraz istotniejszą pozycję w kosztach produkcji (udział kosztów energii elektrycznej w kosztach produkcji prawdopodobnie wzrośnie z 20% w 2010 r. do 40% w 2030 r.) [za: 5], zarówno właściwa informacja o zielonych certyfikatach w sprawozdaniu finansowym, jak i znajomość zasad opodatkowania obrotu nimi są kwestiami istotnymi.

2. Przyznawanie, obrót i umarzanie praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych – zasady ogólne

Przedsiębiorstwa zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i sprzedające ją odbiorcom końcowym przyłączonym do sieci na terenie Polski są obowiązane do uzyskania i przedstawienia do umorzenia Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki (URE) praw majątkowych ze świadectw pochodzenia z odnawialnego źródła energii (PM SP z OZE, inaczej zielone certyfikaty/świadectwa), które

stanowią formalne potwierdzenie zakupu lub wytworzenia określonej ilości energii zielonej (czyli pochodzącej z elektrowni wodnych, wiatrowych, słońca, źródeł geotermalnych, biomasy, biogazu, a także, częściowo, z termicznego przekształcania odpadów komunalnych) [2]. W razie braku możliwości wypełnienia tego wymogu (wytworzenia we własnym zakresie energii z OZE lub zakupu PM SP z OZE na giełdzie towarowej) mogą uiścić opłatę zastępczą, która jest ustalana jako iloczyn opłaty jednostkowej ustalonej na dany rok przez Prezesa URE i różnicy między ilością zielonej energii elektrycznej, jaką przedsiębiorstwo powinno wytworzyć/zakupić, a ilością energii elektrycznej wynikającą ze świadectw przedstawionych do umorzenia. Opłata jednostkowa na 2010 r. jest równa 267,95 zł¹ i jest corocznie waloryzowana wskaźnikiem wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych z poprzedniego roku (w 2009 r. wynosiła 258,89 zł, a w 2005 r. – roku wprowadzenia zielonych certyfikatów – 240,00 zł) [12]. Wzór na obliczenie opłaty zastępczej przedstawia się następująco:

$$O_z = O_{zj} \times (E_o - E_u),$$

gdzie: O_{zj} – opłata jednostkowa ustalana na dany rok przez Prezesa URE (na 2010 r. = 267,95 zł/MWh),

E_o – ilość zielonej energii elektrycznej, jaką przedsiębiorstwo powinno wytworzyć/zakupić,

E_u – ilość energii elektrycznej wynikająca ze świadectw przedstawionych do umorzenia.

Produkcja energii z odnawialnych źródeł, do jakiej zobowiązane są polskie przedsiębiorstwa energetyczne, jest wypełnieniem wymogów Unii Europejskiej zawartych w Dyrektywie 2001/77/EC Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 września 2001 r., która wiąże kraje członkowskie co do celu (wzrost produkcji zielonej energii), pozostawiając im wolny wybór w zakresie metod i form jego realizacji [6]. Celem są następujące minimalne wymogi dotyczące udziału energii elektrycznej z OZE w rocznej sprzedaży energii: 2009 r. – 8,7%, 2010 r. – 2012 r. – 10,4%, 2013 r. – 10,9%, 2014 r. – 11,4%, 2015 r. – 11,9%, 2016 r. – 12,4%, 2017 r. – 12,9% [11, par. 3]. W Polsce rozliczanie tego obowiązku następuje poprzez umarzanie zielonych certyfikatów lub uiszczanie wspomnianej wyżej opłaty zastępczej. W razie niewywiązania się z obowiązku Prezes URE wymierza karę pieniężną, nie niższą niż 130% nieuiszczonej opłaty zastępczej².

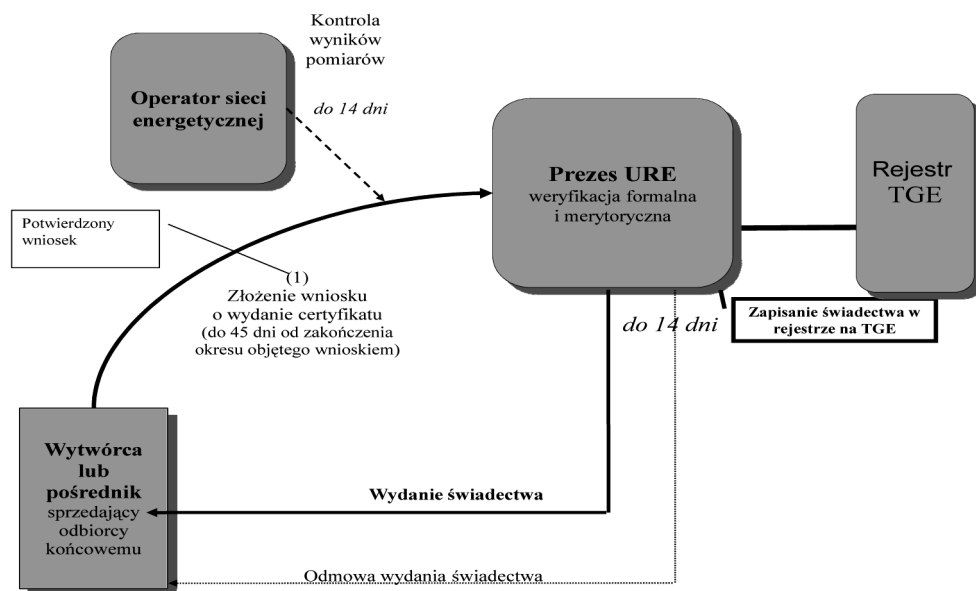
Zielone certyfikaty wydawane są w ciągu 14 dni (po kontroli formalnej i meryto-

¹ Należy zauważyć, że wielkość wpłat z tytułu opłaty zastępczej ulega zmniejszeniu, co świadczy o wzroście produkcji energii elektrycznej z odnawialnych źródeł.

² Ponadto prezes URE może nałożyć na kierownika przedsiębiorstwa energetycznego karę pieniężną w wysokości 300% jego miesięcznego wynagrodzenia. Zarówno kary, jak i opłaty zastępcze stanowią dochody Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) i muszą być przeznaczone na OZE.

rycznej) przez Prezesa URE na wniosek wytwórcy energii z OZE (po wcześniejszym potwierdzeniu wniosku przez operatora sieci energetycznej według odczytów z urządzeń pomiarowych – ma na to 14 dni), a następnie przez niego umarzane. URE przedstawia SP wytwórcy oraz zapisuje je w rejestrze giełdowym. Certyfikaty wydawane są za jeden lub więcej następujących po sobie miesięcy kalendarzowych (wniosek musi być złożony w ciągu 45 dni od zakończenia okresu objętego wnioskiem). Końcowe rozliczenie przedsiębiorstw energetycznych następuje do 31 marca następnego roku [7].

Procedurę pozyskania, a następnie umarzania zielonych certyfikatów przedstawiono na poniższych rysunkach.

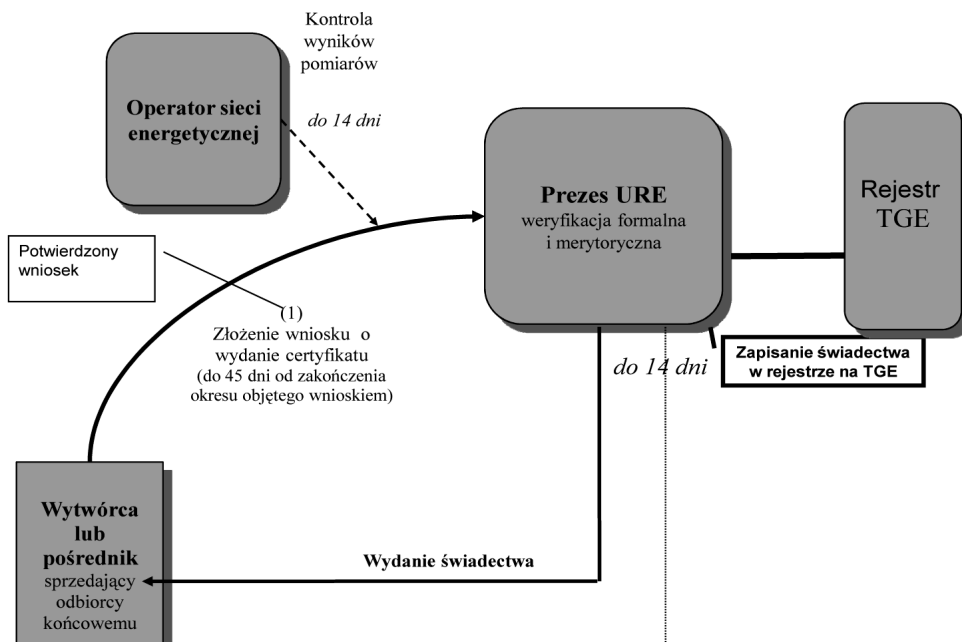


Rys. 1. System wydawania zielonych certyfikatów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [14].

Obrót certyfikatami dokonywany jest za pośrednictwem Towarowej Giełdy Energii SA (TGE) (obróć pozasesyjny wymaga zgłoszenia na giełdzie), a przedmiotem obrotu są tzw. prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia, które mają statut instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi. Stanowią więc towar giełdowy tylko w formie zdematerializowanej, którego dowodem jest zapis elektroniczny w systemie ewidencyjnym rejestru świadectw pochodzenia na TGE³.

³ Rejestr SP z OZE funkcjonuje od 1 października 2005 r., a Rynek PM SP z OZE od 28 grudnia 2005 r. Wraz ze zmianami w podatku akcyzowym na energię elektryczną uruchomiono Rynek PMOZE_A (na dostawę praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia będących po-



Rys. 2. Umarzanie zielonych certyfikatów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [14].

Są instrumentem bezterminowym, wygasającym (w części lub w całości) wraz z umorzonym świadectwem pochodzenia (umarzane są PM w kolejności od najstarszych); powstają z chwilą zapisania świadectwa po raz pierwszy na koncie ewidencyjnym w rejestrze i przysługują osobie będącej posiadaczem tego konta.

Zatem rynek PM SP z OZE jest podstawą stworzonego w Polsce systemu wsparcia odnawialnych źródeł energii i pozwala wytwórcom energii z OZE korzystnie sprzedać swoje prawa majątkowe, a spółkom energetycznym wywiązać się z obowiązku zakupu zielonej energii⁴.

twierdzeniem wytworzenia energii elektrycznej w OZE w okresie od 1 marca 2009 r.; notowania PMOZE dotyczą energii wytworzonej do 28 lutego 2009 r.). Dane dla zielonych certyfikatów w rejestrze w okresie od 1 stycznia 2005 r. do 30 lipca 2010 r. (w KWh): 1) PMOZE: wystawiono 19 030 342 685, umorzono 18 948 360 998; liczba członków: 1175; 2) PMOZE_A: wystawiono 11 071 017 919, umorzono 7 032 586 137, liczba członków: 1175; dane liczbowe z: [21].

⁴ Notowania PM odbywają się we wtorki i czwartki (w systemie kursu jednolitego i ciągłego), a rejestrowanie transakcji pozasesyjnych następuje w poniedziałki i środy (z porównania cen z giełdy i pozasesyjnych wynika, że wyższą cenę można uzyskać w transakcjach giełdowych). Kurs PMOZE w 2010 r. wynosi ok. 257,00 zł, a PMOZE_A 277,00-278,00 zł (tylko w marcu spadł do poziomu 258,00 zł); dane kwotowe z: [21].

Zarówno wydawanie SP, jak i wpisy do rejestru SP podlegają opłatom, z których zwolnione są tylko jednostki wytwarzające niewielkie ilości energii [14, art. 32, ust. 1, pkt 1].

Koszty związane z uzyskaniem i umorzeniem SP (ograniczone do wysokości kwoty stanowiącej iloczyn opłaty zastępczej danego roku i ilości zielonej energii, jaką dystrybutor planuje umorzyć w pierwszym roku stosowania taryfy⁵) lub poniesieniem opłaty zastępczej (poniesione w roku poprzedzającym ustalenie taryfy) uwzględniane są w kalkulacji cen ustalanych w taryfach dystrybutorów energii w ten sposób, że każda sprzedana jednostka energii (niezależnie od tego, z jakich źródeł została wytworzona) jest w tej samej wysokości obciążana tymi kosztami [11, par. 15]. Koszty zakupu zielonej energii uwzględnia się także w kalkulacji cen ustalanych w taryfach sprzedawców z urzędu, przyjmując, że sprzedawana odbiorcom końcowym jednostka energii jest w takim samym stopniu obciążana tymi kosztami, przy czym w kalkulacji uwzględnia się ceny sprzedaży energii na rynku konkurencyjnym z poprzedniego roku kalendarzowego [11, par. 16; upe, art. 23, ust. 2, pkt 18b].

3. Zielone certyfikaty w prawie podatkowym

Analizę objęcia obciążeniami fiskalnymi PM SP z OZE należy poprowadzić w stosunku do trzech etapów obrotu nimi: przyznawania, sprzedaży/zakupu i umorzenia. Przyznawanie certyfikatów nie jest związane z koniecznością zapłaty za nie (są to świadczenia nieodpłatne), a przedsiębiorstwa energetyczne mają obowiązek je uzyskać po to, by odpowiednią ich liczbę przedstawić do umorzenia. W związku z tym na etapie przyznawania certyfikatu wytwórcy nie pojawiają się żadne obowiązki w zakresie podatku dochodowego⁶. Także, z uwagi na brak transakcji, otrzymanie certyfikatu nie podlega opodatkowaniu VAT. Natomiast opłaty administracyjne towarzyszące procesowi przyznawania mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Wnioskowanie o certyfikaty (podobnie jak ich zakup w celu umorzenia na TGE, któremu także towarzyszą opłaty) jest bowiem nieodzownym warunkiem prowadzenia działalności gospodarczej w podstawowym zakresie, czyli osiągania przychodów ze sprzedaży energii.

Tak jak nie powstają obowiązki podatkowe na etapie przyznawania certyfikatów, tak też ich umorzenie przez dystrybutorów jest podatkowo neutralne. Przekazanie świadectw do umorzenia nie wiąże się bowiem z przeniesieniem prawa ich własności, lecz jest czynnością administracyjną Prezesa URE, by uniemożliwić ich ponowne użycie w celu wykazania wywiązania się z obowiązku zakupu lub wytworzenia energii z OZE⁷.

⁵ Z tym że ilość ta nie może być wyższa od różnicy między obowiązującym przedsiębiorstwo minimalnym limitem udziału ilościowego a ilością energii, od której poniesiono opłatę zastępczą.

⁶ Bilansowo, w momencie zapisu w rejestrze uznawany jest przychód ze sprzedaży energii [13, pkt 17].

⁷ Informacje dotyczące stanowisk urzędów skarbowych na ten temat zob. [1].

Pewne wątpliwości mogą powstać przy kwalifikacji do kosztów uzyskania przychodów opłaty zastępczej, gdyż zgodnie z updop (art. 16, ust. 1, pkt 19a) do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska. Jednakże w przepisie tym jest mowa o opłatach, które zwykle związane są z sytuacjami nieakceptowanymi przez prawodawcę, czyli powstającymi w związku z naruszeniem przepisów prawa – ustawodawca nie może zezwalać na zaliczenie tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast obowiązek zapłaty opłaty zastępczej nie ma charakteru sankcyjnego, jest bowiem wypełnieniem obowiązków wynikających z prawa energetycznego, alternatywą wobec przedstawienia SP do umorzenia. Opłata ta nie znajduje się także na liście kosztów wyłączonych z możliwości odliczenia (art. 16 updop), zatem – jako spełniająca przesłanki zawarte w art. 15 ust. 1 updop (poniesiona w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania, zabezpieczenia źródła przychodów) – może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów⁸.

Mając na względzie przytoczone wyżej przepisy prawa podatkowego, nałożone kary pieniężne za niewywiązanie z obowiązków w zakresie umarzenia SP lub wniesienia opłaty zastępczej – nawet jeśli zostały opłacone – nie mogą być zaliczone do kosztów podatkowych.

Przyznane wytwórcy prawa majątkowe rzadko są wykorzystywane na własne potrzeby drogą umorzenia (wynika to z generalnie obowiązującej rozdzielności czynności wytwarzania i dystrybuowania energii). Częściej są sprzedawane dystrybutorom, ewentualnie pośrednikom (którzy wykorzystują je w celach inwestycyjnych, odsprzedając po wyższej cenie). Na gruncie prawa bilansowego przyjęto, że PM SP z OZE są traktowane u wytwórców i dystrybutorów energii jako towary, a u pośredników jako inwestycje [13, pkt 12 i 13]. Transakcje obrotu, czyli kupna i sprzedaży zielonych certyfikatów, podlegają opodatkowaniu zarówno podatkiem dochodowym, jak i podatkiem od towarów i usług.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych naliczają podatek na zasadach ogólnych ze stawką 19%. Opodatkowaniu podlega dochód, czyli różnica między uzyskanym przychodem ze zbycia a kosztem uzyskania, którym jest wartość sprzedawanych certyfikatów w cenach nabycia. W przypadku sprzedaży „nadwyżkowych” certyfikatów przez wytwórcę energii przy ustalaniu kosztu uzyskania przychodu należy brać pod uwagę wartość, zgodnie z którą certyfikaty były przyznawane przez Prezesa URE.

Jednostki, które podlegają ustawie o rachunkowości, przyjmują dla potrzeb wyceny wartości rozchodu sprzedawanych certyfikatów jedną z metod określonych w tej ustawie [18, art. 34, ust. 4, pkt 1-3]:

⁸ Więcej zob.: Pisemna interpretacja Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, sygnatura: 1472/ROP1/423-354-43/05/AJ; [7].

- według cen przeciętnych, czyli ustalonych w wysokości średniej ważonej cen,
- przyjmując, że rozchód wycenia się kolejno po cenach tych certyfikatów, które jednostka najwcześniej nabyła/otrzymała (FIFO – *first in first out*),
- przyjmując, że rozchód wycenia się kolejno po cenach certyfikatów nabytych/otrzymanych najpóźniej (LIFO – *last in last out*).

Identyczne rozwiązania przyjmowane są wówczas także na potrzeby ustalania kosztów podatkowych [13, pkt 18].

Pewne wątpliwości mogą rodzić się przy określaniu momentu powstania przychodu ze sprzedaży certyfikatów. Organy podatkowe⁹ stoją na stanowisku, że przychód powstaje w momencie wystawienia faktury, nie później jednak niż dokonano wpisu o przeniesieniu świadectwa w rejestrze.

Oczywiście, szczególną ostrożność w transakcjach zakupu/sprzedaży certyfikatów powinny zachować podmioty powiązane. Muszą się liczyć z koniecznością dostosowywania cen, zgodnie z którymi zawierane są transakcje, do warunków rynkowych, stosując bądź ceny obowiązujące na rynku, bądź metody zawarte w przepisach o cenach transferowych¹⁰.

Jeśli chodzi o płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, to należy wspomnieć, że do końca 2009 r. borykali się oni z problemem braku jednoznacznych przepisów oraz niejednorodnych podejść stosowanych przez urzędy skarbowe i Ministra Finansów oraz przez sądy administracyjne. Rozbieżności były istotne, oscyływały wokół pytania: czy obrót zielonymi certyfikatami powinien podlegać podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, czy może być opodatkowany ryczałtowo?

Skąd koncepcja podatku ryczałtowego? Otóż przychody osób fizycznych prowadzących działalność w zakresie wytwarzania energii elektrycznej z OZE mogą być opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów ewidencjonowanych według stawki 5,5% [20, art. 12, ust. 1, pkt 4]. Wprowadzenie od 2005 r. zielonych certyfikatów, nie mające wpływu na opodatkowanie, nie powinno zdaniem wytwórców energii zmienić dotychczasowych zasad rozliczeń z fiskusem. Wytwórcy nie zmienili przecież zakresu swej działalności, a postawieni zostali przez ustawodawcę przed koniecznością uzyskiwania i umarzania certyfikatów. Zatem osoba fizyczna powinna dalej móc opodatkować całość przychodów osiąganych z tytułu wytwarzania energii elektrycznej z OZE, w tym ze zbycia certyfikatów, ryczałtem według stawki 5,5%. Jeśli chodzi o linię orzecznictwa sądów administracyjnych¹¹, to dominujący był pogląd przychylny wytwórcom: certyfikat jest niejako wpisany w wytwarzanie zielonej energii, nie może powstać w inny sposób i stanowić samodzielnej działalności. Stąd w przypadku indywidualnych sporów z fiskusem, przy-

⁹ Zob. Pismo Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 7 lutego 2006 r., znak 1472/ROPI/423-350-39/05/AJ; za: [1].

¹⁰ Zob. [10]; przykład praktyczny optymalizacji podatkowej przez podmioty powiązane zob. [3].

¹¹ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 marca 2008 r., sygn. I SA/Go 1142/07; za: [1].

najmniej w sytuacji dochodu z pierwotnego zbycia świadectwa, istniała duża szansa na uzyskanie korzystnego orzeczenia.

Niestety, fiskus stał na stanowisku, iż dochód ze zbycia PM SP z OZE stanowi dochód z kapitałów pieniężnych podlegający opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych według stawki 19% [17, art. 30b]. Potwierdzało to Ministerstwo Finansów [9], argumentując, że certyfikaty należy zaliczyć do instrumentów finansowych (tzw. pochodnych instrumentów towarowych), gdyż ich cena zależy od wartości określonego rodzaju energii oraz mierników i limitów wielkości produkcji. Należy wspomnieć, że dodatkowym problemem przy stosowaniu rozwiązania zalecanego przez MF było ustalenie wysokości kosztu uzyskania przychodu. Podatek w wysokości 19% odprowadzany jest bowiem od dochodu, czyli różnicy między uzyskanymi przychodami a poniesionymi kosztami. Rodziło się pytanie: jak określić koszt pozyskania certyfikatu? Nie mogły być nim tylko opłaty związane z czynnością pozyskania prawa majątkowego, gdyż byłyby to kwota drastycznie zaniżona. Koszt nie mógł też być ustalany na podstawie rzeczywistych kosztów produkcji energii z OZE, gdyż byłby zbyt wysoki i na pewno nie akceptowany przez prawo podatkowe (przewyższałyby przychody uzyskane ze sprzedaży prawa majątkowego, generując stratę podatkową).

Na szczęście, ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z dnia 23 października 2009 r. [19] zmieniła ten niepewny stan rzeczy. Od dnia 1 stycznia 2010 r. jasne jest, że przychody osób fizycznych zajmujących się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii uzyskane z odpłatnego zbycia świadectw pochodzenia mogą być objęte 5,5-procentowym ryczałtem od przychodów [20, art. 12, ust. 1, pkt 4b].

Obrót PM SP z OZE podlega opodatkowaniu VAT jako odpłatne świadczenie usług, ze stawką podstawową 22% (od 2011 r. 23%). Sprzedaż certyfikatów jest usługą niematerialną, dla której przyjętym terminem powstania obowiązku podatkowego w zakresie VAT jest otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później niż z upływem terminu płatności wynikającym z umowy lub faktury [15, art. 19, ust. 13, pkt 9]. Jednocześnie jednostka dokonująca nabycia certyfikatów ma prawo obniżyć VAT należny o VAT naliczony wynikającego z faktury nabycia. Odbywa się to na zasadach ogólnych, czyli w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała fakturę, lub w jednym z dwu kolejnych okresów rozliczeniowych [15, art. 86, ust. 10, pkt 1 i 11].

Podatkowi od towarów i usług nie podlegają natomiast czynności związane z organizacją i obrotem certyfikatami przeprowadzane przez TGE, gdyż są one kwalifikowane do usług związanych z zarządzaniem ryzykiem, które są zwolnione z VAT [15, art. 43, ust. 1; 13, pkt 10].

4. Podsumowanie

Przytoczona nowelizacja prawa podatkowego w zakresie możliwości opodatkowania osób fizycznych podatkiem ryczałtowym od przychodów z tytułu zbycia zieleni

nych certyfikatów jest wyrazem długo oczekiwanych przez praktykę gospodarczą zmian. Kończy pięcioletni okres niepewności i sporów z organami podatkowymi. Wydaje się, że obecnie obowiązujące przepisy prawne, zarówno dotyczące podatku dochodowego, jak i podatku od towarów i usług, nie budzą większych kontrowersji i pozwalają na bezkonfliktowe funkcjonowanie podmiotom zajmującym się produkcją energii elektrycznej, w tym ze źródeł odnawialnych. W niniejszym artykule nie odniesiono się do ciekawej kwestii wyceny i ujmowania w sprawozdaniu finansowym praw majątkowych ze świadectw pochodzenia energii elektrycznej z odnawialnych źródeł. Obszar ten, w wielu miejscach kontrowersyjny, zapewne stanowić będzie temat kolejnego opracowania autorki.

Literatura

- [1] Bernat M., Nowak E., *Opodatkowanie obrotu świadectwami pochodzenia*, http://www.seo.org.pl/f_publicacje_r.php?id_pu=20&id_c=4, dostęp 27.08.2009 r.
- [2] Chmal T., *Wymogi prawne, jakie trzeba spełnić w celu pozyskania zielonych i czerwonych świadectw energetycznych*, [w:] niepublikowane materiały z konferencji zorganizowanej przez Businessman Institute w dniach 19-20 maja 2009 r. w Warszawie pt. „Świadectwa pochodzenia energetycznego. Od pozyskania koncesji do zbycia certyfikatów”.
- [3] Groński D., *Konsekwencje podatkowe nabycia, zbycia i umorzenia certyfikatów*, [w:] niepublikowane materiały z konferencji zorganizowanej przez Businessman Institute w dniu 19-20 maja 2009 r. w Warszawie pt. „Świadectwa pochodzenia energetycznego. Od pozyskania koncesji do zbycia certyfikatów”.
- [4] Ignatowski R., *Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii*, „Rachunkowość” 2007, nr 10.
- [5] Kaliś H., *Rynek energetyczny w Polsce, sytuacja na rynku odbiorców przemysłowych*, materiały z konferencji pt. „Smart Grid w regionie nowosądeckim. Konkurencja w dostawie/sprzedazy energii”, Nowy Sącz, 16 września 2010 r., http://www.pii.org.pl/konf_8.php, dostęp 19.11.2010 r.
- [6] Karski L., *System gwarancji pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych*, http://www.ekoenergia.pl/index.php?id_art=87&cms=74&plik=Syst, dostęp 30.06.2009 r.
- [7] Muras Z., *Funkcjonowanie systemu wydawania świadectw pochodzenia z OZE i kogeneracji*, [w:] niepublikowane materiały z konferencji zorganizowanej przez Businessman Institute w dniach 19-20 maja 2009 r. w Warszawie pt. „Świadectwa pochodzenia energetycznego. Od pozyskania koncesji do zbycia certyfikatów”.
- [8] Pisemna interpretacja Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, Sygnatura: 1472/ROP1/423-354-43/05/AJ, http://poradapodatkowa.pl/oplata_zastepcza_prawa_energetycznego_kosztem_uzyskania_przychodow.html, dostęp 19.11.2010 r.
- [9] Pismo Podsekretarza Stanu z dnia 23 maja 2006 r., znak DD/PB2/RB-033-0200-1464/-6, dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów osiągniętych ze zbycia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii, http://www.vat.pl/zbycie_swadectw_pochodzenia_energii_elektrycznej, dostęp 30.06.2009 r.
- [10] *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów podatników w drodze szacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników*, DzU 1997, nr 128, poz. 833, z późn. zm.
- [11] *Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 14 sierpnia 2008 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczenia*

- opłaty zastępczej, zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii oraz obowiązku potwierdzania danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnym źródle energii*, DzU 2008, nr 156, poz. 969.
- [12] Tańczuk M., *Wyjaśnienie mechanizmu handlu Świadectwami Pochodzenia energii elektrycznej wytworzonej w OZE*, <http://snwes.pl/content/view/27/13/>, dostęp 30.06.2009 r.
- [13] *Uchwała nr 7/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii*, DzUrz MF 2007, nr 8, poz. 47.
- [14] *Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne*, DzU 2006, nr 89, poz. 625, z późn. zm.
- [15] *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, DzU 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- [16] *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, DzU 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- [17] *Ustawa z dnia 26 lipca 1997 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, DzU 2000, nr 14, poz. 176, z późn. zm.
- [18] *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.
- [19] *Ustawa z dnia 23 października 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, DzU 2009, nr 201, poz. 1541.
- [20] *Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, DzU 1998, nr 144, poz. 930, z późn. zm.
- [21] Towarowa Giełda Energii SA, www.tge.pl, dostęp 19.11.2010 r.

GRANTING, TURNOVER AND REDEMPTION OF PROPERTY RIGHTS FROM THE CERTIFICATES OF „GREEN ENERGY” ORIGIN IN THE LIGHT OF TAX REGULATIONS

Summary: The article is devoted to property rights from the certificates of electric power origin from renewable sources, among others from wind, water, the sun. The author concentrates on Polish legal claims, mainly energy and tax law concerning green certificates. The author takes into account current legislation, including the Law on Accounting, the Position of Polish Accounting Committee, and mainly acts on income tax and VAT.

Key words: income tax, property rights, renewable energy.