

## **Oplata zastępcza za białe certyfikaty jako koszt uzyskania przychodu**

### **Pytanie:**

**Spółka z o.o. zajmuje się sprzedażą energii cieplnej. Do końca marca 2014 r. będzie zmuszona wnieść opłatę zastępczą za tzw. białe certyfikaty za 2013 r. Czy ta opłata będzie kosztem podatkowym roku 2013 czy 2014?**

### **Odpowiedź:**

Ustawa o efektywności energetycznej z 15.04.2011 r. (DzU nr 94 poz. 551 ze zm.) nakłada na przedsiębiorstwa sprzedające energię elektryczną, ciepło lub gaz obowiązek pozyskania i przedstawienia do umorzenia prezesowi URE określonej liczby świadectw efektywności energetycznej (tzw. białych certyfikatów). Obowiązek uznaje się za spełniony, jeżeli za dany rok kalendarzowy suma energii pierwotnej wynikającej z uzyskanych i przedstawionych do umorzenia białych certyfikatów lub z uiszczonej opłaty zastępczej wynosi nie mniej, niż iloczyn stopy umorzenia i łącznych przychodów ze sprzedaży energii elektrycznej, ciepła lub gazu podzielony przez jednostkową opłatę zastępczą. Na 2013 r. wartość stopy umorzenia została określona na 1%.

Podmioty, które nie uzyskają białych certyfikatów i ich nie umorzą, są zobowiązane do uiszczenia opłaty zastępczej w wysokości określonej ustawą. Termin na wywiązanie się z tego obowiązku upływa z końcem pierwszego kwartału roku następnego.

Od 2013 r. producenci energii mogą więc uwzględniać w kalkulacjach cen dodatkowe koszty wynikające z ciążących na nich obowiązków. Niezależnie od tego, czy uzyskają odpowiednią liczbę białych certyfikatów w 2013 r., czy wniosą opłatę zastępczą do końca marca 2014 r., przychody z którymi związany jest koszt certyfikatów lub opłaty zastępczej, zostały osiągnięte w 2013 r.

Zatem koszt opłaty zastępczej wpłynie na wynik finansowy za 2013 r., a jako koszt bezpośrednio związany z przychodem uzyskanym w 2013 r., będzie również kosztem podatkowym 2013 r.

Do najważniejszych zasad rachunkowości należą zasada memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów. Zgodnie z zasadą memoriału, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Natomiast zasada współmierności nakazuje, aby dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Opisane reguły są szczególnie ważne na przełomie roku, gdyż dają wskazówki co do prawidłowego przyporządkowania poniesionych kosztów do właściwego okresu. Stanowią one konkretne i łatwe do zastosowania wytyczne, na podstawie których koszty ujmuje się w okresie, którego dotyczą, a nie w innym, np. w którym sporządzono dokument, naliczono je lub poczyniono wydatek.

Podobnie w świetle art. 15 updop, ujęcie kosztów uzyskania przychodów zależy od sposobu ich powiązania z przychodami. Koszty bezpośrednio związane z przychodami minionego roku, jednak poniesione po jego zakończeniu, są potrącalne w okresie poprzednim, jeśli zostały poniesione do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania podatkowego (31 marca kolejnego roku, przy roku podatkowym zgodnym z kalendarzowym).

W rozpatrywanym przypadku, z uwagi na wyraźne wskazanie opłaty zastępczej jako elementu kalkulacyjnego taryf **za energię elektryczną (W PYTANIU CHODZI O ENERGIĘ CIEPLNĄ CZY JEST TO ZDANIE PRAWDZIWE**

**TAKŻE W PRZYPADKU PRODUKCJI CIEPŁA?**), bezpośredni związek poniesionego wydatku z uzyskiwanym przychodem wydaje się oczywisty.

Wątpliwości nie powinno być również co do podatkowych zasad ujęcia kosztów. Updop definiuje moment poniesienia kosztów jako dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Producent ciepła dla udokumentowania opłaty zastępczej z pewnością nie dysponuje żadną fakturą ani rachunkiem, chociażby z tego powodu, że wysokość tej opłaty musi wyliczyć we własnym zakresie. Koszt zostanie zatem ujęty w księgach 2013 r., na podstawie dowodu wewnętrznego, w korespondencji z kontem zobowiązań publicznoprawnych. Prawidłowa prezentacja salda tego konta w bilansie nastąpi w pozycji pasywów B.III.2.g) „Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych podmiotów z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń”.

Zaprezentowany tu pogląd co do podatkowego ujęcia kosztów opłaty zastępczej, po początkowych wątpliwościach, podzielają sądy administracyjne. **NSA w orzeczeniach z 31.05.2012 r. (s II FSK 2286/10) oraz z 20.09.2012 r. (II FSK 369/11)** odnoszących się do – analogicznego przypadku - kosztów nabycia świadectw pochodzenia energii elektrycznej i opłaty zastępczej - orzekł, że stanowią one czynnik cenotwórczy (są konieczne dla uzyskania przychodów ze sprzedaży energii elektrycznej, a ich poniesienie zdeterminowane jest celem, jakim jest uzyskanie przychodów z jej sprzedaży), a zatem są one kosztami uzyskania przychodów bezpośrednio związanymi z przychodami w rozumieniu art. 15 ust. 4 updop.

Niestety pomimo wyraźnych stwierdzeń NSA, organy podatkowe obstają przy poglądzie, że koszty opłaty zastępczej są kosztami pośrednimi i powinny być

ujęte w roku poniesienia. Przykładem może tu być interpretacja **IS w Warszawie z 7.11.2012 r. (IPPB5/423-704/12-2/RS)**, wydana już po obu przywołanych orzeczeniach.

Dlatego w rozpatrywanym przypadku najbezpieczniej będzie zwrócić się o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych we własnej sprawie. Nie zgadzając się z rozstrzygnięciem organu podatkowego można je zaskarżyć do sądu administracyjnego. Można też przyjąć punkt widzenia fiskusa, a wtedy interpretacja będzie chronić przed niekorzystnymi skutkami, jeśli w przyszłości stanowisko organów podatkowych ulegnie zmianie.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, prezesem zarządu Biura Rachunkowego JURCZYGA sp. z o.o. w Pilchowicach