



Data: 13.12.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

## AUKCJA OZE: SKUTKI PODATKOWE ZMIANY OKRESÓW ROZLICZENIA SALDA DODATNIEGO

Podmioty korzystające z systemu wsparcia aukcyjnego OZE będą rozliczać dodatnie saldo w okresach pełnych trzech lat kalendarzowych, w terminie sześciu miesięcy od zakończenia danego okresu.

30 października 2021 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o odnawialnych źródłach energii (OZE). Temat nowelizacji jest głośny przede wszystkim ze względu na zmiany, takie jak:

- ograniczenie obowiązków koncesyjnych w zakresie małych instalacji;
- przedłużenie okresu, w którym organizowane będą aukcje OZE;
- liberalizacja zasad lokalizowania urządzeń wytwarzających energię z OZE o mocy zainstalowanej do 500 kW, a w niektórych przypadkach do 1000 kW.

Stosunkowo niewiele – biorąc pod uwagę istotność tych modyfikacji – mówi się jednak o skróceniu okresów rozliczenia dodatniego salda. Zmiana ta wejdzie w życie dopiero 16 października 2022 r.

Zagadnienia omawiane poniżej dotyczą wyłącznie podmiotów korzystających lub zainteresowanych korzystaniem z systemu wsparcia aukcyjnego OZE. Wsparcie to opiera się na zasadach kontraktu różnicowego. Saldo ujemne, o którym mowa dalej, jest wypłacane przez operatora rozliczeń energii odnawialnej na rzecz wytwórcy, zaś saldo dodatnie jest do tego podmiotu przez wytwórcę zwracane.

## ZASADY ZWROTU

W omawianym kontekście saldo, upraszczając, należy postrzegać jako różnicę między:

- wartością sprzedaży energii elektrycznej obliczaną na podstawie średniej dziennej ceny energii elektrycznej, ustalonej na zasadach opisanych szczegółowo w ustawie, a
- wartością tej energii elektrycznej ustaloną na podstawie ceny zawartej w ofercie wytwórcy, która wygrała aukcję (korygowaną o pewne wskaźniki wynikające z ustawy).

Jeżeli różnica ta daje wynik ujemny (cena aukcyjna jest wyższa od ceny średnio rynkowej), to powstaje tzw. saldo ujemne. Oznacza to, że operator rozliczeń energii odnawialnej (Zarządca Rozliczeń S.A.) zobowiązany jest pokryć to saldo i dokonać odpowiedniej zapłaty na rzecz wytwórcy energii.

# Rödl & Partner

Jeżeli natomiast różnica daje wynik dodatni (cena średnio rynkowa jest wyższa od ceny aukcyjnej), to powstaje tzw. saldo dodatnie, zwrotne przez wytwórcę na rzecz Zarządcy Rozliczeń S.A. W stanie prawnym jaki obowiązywałby, gdyby nie uchwalono nowelizacji wchodzącej w życie w październiku 2022 r., saldo dodatnie miało się bilansować z saldem ujemnym aż do zakończenia okresu wsparcia aukcyjnego. Saldo dodatnie nie miało więc być zwracane w całym tym czasie i hipotetycznie w poszczególnych okresach mogło się zmniejszać lub zostać zniwelowane przez powstanie salda ujemnego. Pozostałe saldo dodatnie miało ulegać zwrotowi w sześciu równych miesięcznych ratach, począwszy od końca ostatniego miesiąca, w którym zakończył się okres wsparcia aukcyjnego dla danego wytwórcy.

## DOTYCHCZASOWE REGULACJE

Pod względem podatkowym oznaczało to, że saldo dodatnie w dacie jego powstania nie mogło zostać uznane za koszt uzyskania przychodu, ponieważ nie miało charakteru definitywnego. Potencjalnie, przez cały okres wsparcia, mogło na nie wpłynąć saldo ujemne. Z kolei saldo ujemne, co zostało potwierdzone w kilku indywidualnych interpretacjach podatkowych (interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 lipca 2017 r., 0114-KDIP2-3.4010.107.2017.2.KK lub z 16 stycznia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.477.

2018.2.MW), stanowi przychód dopiero w momencie jego wypłaty. Tym samym, jeżeli powstające saldo ujemne wpływałoby jedynie na saldo dodatnie i w takim przypadku – nie będąc wypłacanym – nie stanowiło przychodu, to należałoby uznać, że saldo dodatnie nie stanowi kosztu uzyskania przychodu aż do momentu, w którym faktycznie zostanie zapłacone na rzecz Zarządcy Rozliczeń S.A.

## PRZYKŁAD

(dla uproszczenia zakłada się: stałą cenę sprzedaży energii elektrycznej na wolnym rynku, równowartość ceny sprzedaży ze średnią dzienną ceną oraz nie uwzględnia się waloryzacji ceny aukcyjne)

Gdyby wytwórca energii elektrycznej, będący właścicielem farmy fotowoltaicznej o mocy zainstalowanej elektrycznej 1 MW, który wygrał aukcję OZE z ceną 290 zł/MWh i sprzedał w okresie 15 lat w systemie wsparcia energię elektryczną o łącznym wolumenie 15 tys. MWh za cenę rynkową 330 zł/MWh, to dodatnie saldo, które narosłoby w tym okresie wynosiłoby 600 tys. zł. W opinii autora, w dotychczasowym reżimie prawnym, podatek dochodowy przez okres 15 lat wytwórca obliczałby od ceny rynkowej, zaś zwrócone saldo dodatnie w wysokości 600 tys. zł stałoby się kosztem uzyskania przychodu dopiero w momencie zwrotu, tj. po upływie okresu 15 lat wsparcia.

Wtwórca, któremu ze względu na niską cenę aukcyjną narastałoby saldo dodatnie, znalazłby się w sytuacji, w której jako przychód musiałby uznać cenę sprzedaży energii na rynku, nawet jeżeli (np. ze względu na wymagania banku) część tej ceny stanowiącej równowartość salda dodatniego trzymałby na rachunku bankowym bez prawa wydatkowania tych środków (tak chociażby stwierdził dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnej interpretacji z 23 listopada 2020 r., 0111-KDWB.4010.25.2020.1.KK). Z kolei saldo dodatnie stanowiłoby koszt uzyskania przychodu dopiero po 15 latach, po dokonaniu zwrotu na rzecz Zarządcy Rozliczeń S.A. (i to też pod warunkiem, że organy podatkowe nie kwestionowałyby kosztowego charakteru tego wydatku). W najgorszym przypadku niektórzy wytwórcy płaciliby podatek od dochodu, z którego nie mogliby ekonomicznie korzystać, a po wielu latach generowałoby stratę, którą mogłoby im być trudno wykorzystać.

Taki scenariusz był w zasadzie niewyobrażalny dla wytwórców uczestniczących w aukcjach OZE w minionych latach ze względu na bardzo wysokie ceny aukcyjne. Jednak

# Rödl & Partner

dla wytwórców uczestniczących w bieżących aukcjach OZE perspektywa taka stała się jak najbardziej realna, ponieważ ceny aukcyjne istotnie spadły, podczas gdy ceny energii elektrycznej na rynku nieustannie rosną.

## ZMIANA ZASAD

Nowelizacja ustawy o OZE wprowadza zasadę rozliczania dodatniego salda w okresach pełnych trzech lat kalendarzowych, w terminie sześciu miesięcy od zakończenia danego trzyletniego okresu.

Pełne trzyletnie okresy liczone będą według zasad określonych w art. 83 ust. 2 ustawy o OZE, czyli od daty, w której wytwórca przysługiwało wsparcie aukcyjne.

## PRZYKŁAD

Wytwórca jest w systemie wsparcia od połowy 2019 r. Pierwszy trzyletni okres upłynie mu z końcem 2023 r., kolejny z końcem 2026 r. itd.

Zgodnie z przepisami przejściowymi zmiana dotycząca rozliczenia dodatniego salda obejmie wszystkich wytwórców w systemie wsparcia aukcyjnego. Dotknie ich jednak w różnym stopniu w zależności od tego, czy w momencie wejścia w życie nowelizowanego przepisu (16 października 2022 r.) dany wytwórca sprzedawał już energię w systemie aukcyjnym, a jeżeli nie, to czy przed tym dniem wygrał aukcję. Zostało to uregulowane w art. 15 ustawy nowelizującej.

Wprowadzając omawiane zmiany, projektodawca w uzasadnieniu projektu ustawy wskazał jedynie, że podyktowane jest to korzyścią „zarówno z punktu widzenia zarządzaniem systemem – w przypadku pojawienia się dodatniego salda w całym okresie nie trzeba będzie czekać do jego zakończenia (15 lat), jak i z punktu widzenia beneficjentów systemu i instytucji finansowych – nie będą oni potrzebowali zabezpieczać środków na wypadek wystąpienia dodatniego salda na koniec okresu wsparcia. Zaproponowane rozwiązanie wprowadzi większą przejrzystość i pewność funkcjonowania podmiotów biorących udział w systemie wsparcia z uwagi na rozliczenie salda w okresie trzyletnim, a tym samym brak konieczności jednokrotnego całościowego rozliczenia 15 lat funkcjonowania w systemie. Zapewnia ono również lepszą symetrię w warunkach kontraktu różnicowego”.

Przyczyny wprowadzenia zmiany nie były więc natury podatkowej, ale – jak się okazuje – wpływ na wyniki podatkowe wytwórców może być istotny. I choć sama zmiana budzi wątpliwości w kontekście ochrony praw nabytych i zaufania do państwa, to ten wpływ podatkowy należy ocenić pozytywnie.

## SKUTKI PODATKOWE

W związku ze skróceniem okresów rozliczenia dodatniego salda, wytwórcy, którym takie saldo powstanie, będą, jak się wydaje, traktować dodatnie saldo za koszt uzyskania przychodu co trzy lata w związku z dokonaniem zwrotu na rzecz Zarządcy Rozliczeń S.A. To pozwoli im na efektywniejsze rozliczenia podatkowe i uchroni od ryzyka wysokiej straty po okresie 15 lat. Warunkiem będzie jednak, że organy podatkowe nie będą kwestionować kosztowego charakteru zwrotu dodatniego salda. Takie podejście należałoby ocenić jako nieuprawnione, w związku z tym że udział w systemie wsparcia aukcyjnego wydaje się być działaniem stanowiącym co najmniej zabezpieczenie źródła przychodów.

Niektóre podmioty znajdujące się w systemie wsparcia aukcyjnego albo posiadające co najmniej wygraną aukcję (szczegóły w tabeli), część dodatniego salda (a precyzyjniej –

# Rödl & Partner

dotatnie saldo pozostałe za pewien okres) zwrócić dopiero po zakończeniu 15-letniego okresu wsparcia. Wtedy to dodatnie saldo rozliczą jako koszt podatkowy.

Jakub Wajs, radca prawny [w gdańskim biurze Rödl & Partner](#)

*Podstawa prawna:*

*art. 83 ust. 2 oraz art. 93 ust. 2 i 12 ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 610 ze zm.)*

*Σ art. 1 pkt 33 lit. c oraz art. 15 ustawy z 17 września 2021 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 1873)*

*art. 12 ust. 3 - 3g oraz art. 15 ust. 1 i 4d - 4e ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.)*