

Czy uprawnienia do emisji CO2 są aktywem trwałym – uwagi na gruncie art. 5a – 5c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa

Autor: Michał Głowacki radca prawny

Planowane na rok 2010 wydanie Standardu Finansowego IFRS (International Financial Reporting Standard) dotyczącego uprawnień do emisji CO2 wyjaśni wątpliwości w zakresie stosowania art. 5a – 5c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa.

Zgoda Ministra Skarbu Państwa na rozporządzenie aktywem trwałym

Zgodnie z art. 5a – 5c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 493 ze zm. – dalej: „ustawa”) państwowe osoby prawne są obowiązane – pod rygorem nieważności czynności prawnej - uzyskać zgodę ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa na dokonanie czynności prawnej w zakresie „rozporządzenia składnikami aktywów trwałych w rozumieniu przepisów o rachunkowości, zaliczonymi do wartości niematerialnych i prawnych, rzeczowych aktywów trwałych lub inwestycji długoterminowych, w tym oddania tych składników do korzystania innym podmiotom na podstawie umów prawa cywilnego lub ich wniesienia jako wkładu do spółki lub spółdzielni, jeżeli wartość rynkowa przedmiotu rozporządzenia przekracza równowartość w złotych kwoty 50 000 euro, obliczonej na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski według stanu z dnia wystąpienia o zgodę”.

Ustawa określa także wyjątki od wskazanego obowiązku, z których najczęściej stosowany dotyczy czynności prawnych jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, w których prawa z akcji lub udziałów wykonuje minister właściwy do spraw Skarbu Państwa, jeżeli na mocy przepisów odrębnych, postanowień statutu albo umowy spółki na jej dokonanie jest wymagana zgoda walnego zgromadzenia albo zgromadzenia wspólników,

Zakres obowiązywania ustawy

Zakres zastosowania samego przepisu jest relatywnie wąski, bowiem dotyczy on jedynie „państwowych osób prawnych” przez które – zgodnie z art. 1a ustawy – rozumiane są podmioty, których mienie jest w całości mieniem państwowym. To zaś oznacza, iż mienie spółek, w których przynajmniej jeden udział nie należy do Skarbu Państwa (np. spółki w których udostępniono 15 % akcji tzw. pracowniczych) nie jest „w całości mieniem państwowym” i spółki takie nie stanowią państwowych osób prawnych w rozumieniu wskazanego przepisu.

Takie ukształtowanie przepisów cytowanej ustawy powoduje, iż ich adresatem są w praktyce jednoosobowe spółki Skarbu Państwa.

Znaczenie wspomnianego uregulowania art. 5a – 5c cyt. ustawy wynika jednak w znacznie większej mierze z faktu, iż regulacja ta została przeniesiona do statutów spółek z większościowym udziałem Skarbu Państwa, z modyfikacją, iż zgody na rozporządzenie

składnikami aktywów trwałych udziela Walne Zgromadzenie lub Rada Nadzorcza w zależności od ustalonego poziomu kwotowego (na ogół wyrażonego w EURO).

Uprawnienia do emisji CO₂ - aktywo trwałe?

Zarówno cytowana ustawa, jak i wymienione statuty spółek z większościovym udziałem Skarbu Państwa odnoszą się literalnie do „rozporządzania składnikami aktywów trwałych” w rozumieniu przepisów o rachunkowości, które to sformułowanie – aczkolwiek precyzyjne - czasami wywołuje wątpliwości co do zakresu zastosowania. Wątpliwości te w ostatnim czasie dotyczą kwestii uprawnień do emisji CO₂ objętych wspólnotowym systemem handlu emisjami (EUETS).

Sporna wśród finansistów i biegłych rewidentów i firm audytorskich jest kwestia, jak emisje CO₂ powinny być rozpoznane w księgach rachunkowych przedsiębiorstwa oraz czy i w jakich sytuacjach uprawnienia do emisji CO₂ mogą być zaliczone do aktywów trwałych przedsiębiorstwa. Wątpliwości mają w tym zakresie także międzynarodowe stowarzyszenia zajmujące się ustalaniem standardów rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej (International Accounting Standards Board - IASB oraz Financial Accounting Standards Board – FASB).

Co prawda Komitet Standardów Rachunkowości zajął już stanowisko w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji zanieczyszczeń do powietrza (uchwała nr 6/05 Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska „Prawo do emisji zanieczyszczeń” z dnia 28 listopada 2005 r., Dz. Urz. Ministra Finansów z 2005 Nr 15, poz. 134), w którym zajął stanowisko, iż przyznane i nabyte prawa do emisji spełniają definicję wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości. Zgodnie ze wskazaną uchwałą uprawnienia ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich przyznania lub nabycia w cenie nabycia oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) w oddzielnej pozycji w grupie wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na ich przeznaczenie (wykorzystanie dla potrzeb własnych lub sprzedaż). Dla każdej instalacji należy prowadzić odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznanych praw do emisji.

Stanowisko to nie jest jednak jednoznacznie akceptowane przez poszczególnych biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe firm.

Wg innych ujęć jedynie uprawnienia do emisji zakupione i przeznaczone do sprzedaży ujmuje się jako inwestycje w wartości niematerialne i prawne, natomiast uprawnienia do emisji otrzymane nieodpłatnie w ramach KPRU przeznaczone na własne potrzeby, ujmuje się pozabilansowo.

Standardy międzynarodowe

Na poziomie prawodawstwa unijnego nie ujednociono metodologii ujęcia księgowego uprawnień do emisji.

Prace w tym zakresie są prowadzone w szeregu instytucji międzynarodowych, zarówno w IASB jak i FASB, jak dotychczas bez widocznych rezultatów. Przyczyną tego jest zapewne złożoność systemów handlu emisjami i trudności w wypracowaniu kompleksowego oraz spójnego wewnątrznie podejścia.

Międzynarodowa Komisja ds. Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) 2 grudnia 2004 r. opublikowała wytyczne dotyczące księgowego ujęcia uprawnień do emisji dwutlenku węgla.

W interpretacji IFRIC 3 "Uprawnienia do emisji", uprawnienia określono jako wartości niematerialne i prawne (intangible assets), które powinny być rozpoznane w wartości godziwej w dacie otrzymania przydziału od rządu. Dokument ten również zobowiązuje operatorów instalacji do uznania ich zobowiązań polegających na konieczności posiadania uprawnień pokrywających faktyczne emisje z instalacji.

IASB na posiedzeniu w czerwcu 2005 r. przegłosowała wycofanie IFRIC 3, w odpowiedzi na prośbę IFRIC o zastanowienie się nad alternatywnymi rozwiązaniami w zakresie rachunkowości praw do emisji.

IASB uznała fakt występowania znaczących niepożądanych skutków, które może wywoływać IFRIC 3 i wycofała tę interpretację, aby zapewnić spółkom pewną elastyczność w ustalaniu wyniku księgowego, który zapobiegałby efektowi zmienności.

Wycofanie nie unieważnia interpretacji IFRIC 3 dotyczącej aktualnych standardów. Niektóre spółki będą nadal ją stosowały, uznając ją za właściwe podejście zgodne z aktualnie obowiązującymi standardami MSSF. Inne będą próbowały zastosować inne rozwiązania księgowe, które mieści się w ramach obowiązujących aktualnie standardów.

Niejasny status księgowy uprawnień do emisji CO₂ nie sprzyja jasnemu uregulowaniu procedur dotyczących rozporządzania uprawnieniami na gruncie ustawy 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa.

Rozbieżności nie sprzyjają bezpieczeństwu obrotu

W doktrynie zauważono, iż:

„W pierwszym okresie rozliczeniowym polskie przedsiębiorstwa posiadały nadwyżkę praw do emisji, która mogła zostać sprzedana na EU ETS. Traktowanie EUA jako elementu bilansu uniemożliwiło jednak sprzedaż tej nadwyżki przedsiębiorstwom państwowym bez decyzji walnego zgromadzenia udziałowców czy akcjonariuszy (Skarb państwa), co spowodowało, iż wiele z nich nie zdążyło sprzedać EUA przed obniżką cen na wiosnę 2006 r.” (D. Michalski, Rynek emisji instrumentem walki za zmianami klimatu, Wspólnoty Europejskie 2008 Nr 3, s. 42).

Autor ww. artykułu miał zapewne na myśli właśnie wymienioną na wstępie regulację art. 5a – 5c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996r.

Jak wskazał Sąd Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 3 kwietnia 2008 r. I ACa 190/2008 LexPolonica nr 1932886 w przepisach art. 5a – 5c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa nie chodzi wyłącznie o kontrolę legalności zamierzonej czynności, mającej tylko formalny charakter, ale jej kompleksową ocenę, z której nie można wyłączyć argumentów odnoszących się do - ogólnie mówiąc - zachowania wartości majątku (aktywów trwałych), w który państwowa osoba prawna została wyposażona przez Państwo.

Wydaje się, iż z punktu widzenia jednolitości, pewności i przewidywalności prawa oraz zasad prawidłowego nadzoru nad majątkiem Skarbu Państwa nie jest korzystna sytuacja, gdzie realizacja wymogu zastosowania przewidzianej prawem procedury obejmującej uzyskanie zgody Ministra Skarbu Państwa na rozporządzenie majątkiem zależy od stosowanej w danej firmie polityki rachunkowości.

Ww. rozbieżności powodują, iż rozporządzenie (zbycie) takiej samej ilości, takich samych uprawnień do emisji CO₂ w dwóch firmach, podlegających tym samym przepisom, w jednym przypadku może wymagać zgody Ministra Skarbu Państwa a w innym już nie. Pomijając

zasady prawidłowego nadzoru właścicielskiego, powyższe rozbieżności mogą zaburzać obraz sprawozdawczości w zakresie dysponowania mieniem spółek Skarbu Państwa. Nie bez znaczenia jest także ryzyko nieważności ewentualnej transakcji w zakresie obrotu CO₂, w przypadku uznania za błędną dokonanej przez przedsiębiorstwo kwalifikacji księgowej.

Jak wyjaśnić wątpliwości

Wskazany problem zapewne z czasem zostanie rozwiązany – przy czym raczej nie poprzez nowelizację cyt. ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. (taka nowelizacja nie wydaje się zasadna) – lecz raczej w wyniku postępu prac nad międzynarodowymi standardami rachunkowości.

Z zamieszczonego na stronie internetowej IASB planu prac tej organizacji wynika, iż wydanie Standardu Finansowego IFRS (International Financial Reporting Standard) dotyczące uprawnień do emisji CO₂ planuje się na rok 2010, natomiast upublicznienie wstępnego projektu przewiduje się w 2009 r.