

Agata Domańska, adwokat w Kancelarii Wawrzynowicz i Wspólnicy

Obowiązki przedsiębiorstw energetycznych w zakresie rozdziału rachunkowości

Nowelizacją z dnia 26 lipca 2013 r. (dalej Nowelizacja) wprowadzono szereg zmian do ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (dalej Prawo energetyczne), w tym zmiany w zakresie art. 44 Prawa energetycznego, dotyczącego standardów rachunkowości w przedsiębiorstwie energetycznym. Nowelizacja miała na celu implementację dyrektyw III Pakietu energetycznego UE, tzw. Mały Trójkąt Energetyczny, dotyczących wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej i gazu ziemnego (Dyrektywa 2009/72/WE i Dyrektywa 2009/73/WE). Zmiany w zakresie art. 44 Prawa energetycznego dotyczyły przede wszystkim wdrożenia wspomnianych Dyrektyw w zakresie rozdziału rachunkowości przedsiębiorstw energetycznych (*accounting unbundling*).

Zmiany te budzą jednak w praktyce szereg wątpliwości i problemów interpretacyjnych, poczynając od kwestii tak zasadniczych jak interpretacja pojęcia „energii” użytego w przepisie, czy też kwestii rozdziału rachunkowości w zakresie obrotu gazem lub energią z zagranicą, a skończywszy na kwestiach ściśle z zakresu rachunkowości, a więc ilości, form i zakresu sprawozdań finansowych,

do sporządzania których zobowiązane zostały przedsiębiorstwa energetyczne.

Przepis art. 44 Prawa energetycznego w brzmieniu po Nowelizacji nakłada na przedsiębiorstwa energetyczne obowiązek prowadzenia ewidencji księgowej dla poszczególnych wykonywanych rodzajów działalności gospodarczej wymienionych w tym przepisie oraz sporządzania i przechowywania odręb-

nych sprawozdań finansowych dla tych działalności, zawierających bilans oraz rachunek zysków i strat za wskazane okresy sprawozdawcze. Nakłada ponadto obowiązek badania sprawozdań także w zakresie zapewnienia równoprawnego traktowania odbiorców oraz eliminowania subsydiowania skrośnego pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności.

Wykładnia językowa wskazuje, że



Fot. freemages.com

zakres podmiotowy omawianej regulacji obejmuje wszystkie przedsiębiorstwa energetyczne w rozumieniu art. 3 pkt 12 Prawa energetycznego, niezależnie od tego czy podlegają one obowiązkowi posiadania koncesji. Przepis art. 44 Prawa energetycznego nie zawiera bowiem żadnych wyłączeń podmiotowych spod określonego w nim obowiązku dotyczącego prowadzenia ewidencji księgowej. Przepisem tym objęte będą więc również przedsiębiorstwa energetyczne prowadzące tylko jeden rodzaj działalności, albo prowadzące działalność w zakresie ciepłownictwa, co budzi wątpliwości co do zasadności tego rodzaju regulacji.

Interpretując zapisy art. 44 Prawa energetycznego, przede wszystkim należy mieć na uwadze cel Nowelizacji, jakim było wdrożenie Dyrektyw III Pakietu energetycznego UE w zakresie rozdziału rachunkowości przedsiębiorstw energetycznych (*accounting unbundling*) oraz cel samych regulacji wspólnotowych, jakim było wsparcie mechanizmów zapewniających przestrzeganie zasad równoprawnego traktowania odbiorców oraz wyeliminowanie subsydiowania skrośnego pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności w zakresie energetyki.

Na gruncie dyrektyw UE dotyczących wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej i gazu można wyróżnić zasadniczo trzy rodzaje unbundlingu: unbundling księgowości (rachunkowości), unbundling funkcjonalny (zarządzania) i unbundling prawny. Unbundling rachunkowości został wprowadzony dyrektywami dotyczącymi wspólnego rynku energii elektrycznej oraz gazu 96/92/WE i 98/30/WE, a następnie obecny był w przepisach dyrektyw 2003/54/WE i 2003/55/WE. Obecnie kwestię tę regulują przepisy art. 30-31 Dyrektyw 2009/72/WE i 2009/73/WE. Co istotne jednak, powyższy rozdział rachunkowości służący budowie rynku wewnętrznego w przypadku energii dotyczy wyłącznie energii elektrycznej, nie obejmuje natomiast ciepła. Ciepło i energia cieplna nie jest przedmiotem regulacji unijnych, nie istnieje też wewnętrzny rynek ciepła w ramach

UE. Okoliczność ta nie została jednak uwzględniona w ramach Nowelizacji art. 44 Prawa energetycznego, co niewątpliwie rodzi poniżej opisane problemy interpretacyjne.

Mając na uwadze fakt, iż znowelizowane przepisy art. 44 ust. 1 i 2 Prawa energetycznego stanowią implementację Dyrektyw 72/2009/WE i 73/2009/WE, interpretacja tych przepisów powinna mieć co do zasady charakter pro-wspólnotowy i odwoływać się do obowiązków w zakresie rozdziału rachunkowości sformułowanych w szczególności w art. 31 tychże Dyrektyw. Zgodnie z treścią tych przepisów, przedsiębiorstwa energetyczne i gazowe zobowiązane są:

„ Na gruncie dyrektyw UE dotyczących wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej i gazu można zasadniczo wyróżnić trzy rodzaje unbundlingu: unbundling księgowości (rachunkowości), unbundling funkcjonalny (zarządzania) i unbundling prawny

■ prowadzić w swojej wewnętrznej rachunkowości odrębne księgi rachunkowe dla każdego rodzaju swojej działalności w zakresie: przesyłu i dystrybucji energii elektrycznej oraz w zakresie przesyłu, dystrybucji, LNG i magazynowania paliw gazowych, tak jak byłyby do tego zobowiązane, gdyby odnośne działalności były prowadzone przez

odrębne przedsiębiorstwa, w celu uniknięcia dyskryminacji, subsydiowania skrośnego i zakłócenia konkurencji;

■ prowadzić rachunkowość, która może być skonsolidowana, dla innych rodzajów działalności dotyczących energii elektrycznej lub paliw gazowych, niezwiązanych z przesyłem i dystrybucją energii elektrycznej, czy też przesyłem, dystrybucją, LNG i magazynowaniem paliw gazowych;

■ w stosownych przypadkach prowadzić skonsolidowaną rachunkowość dla innych rodzajów działalności niezwiązanych z energią elektryczną i paliwami gazowymi;

przy tym wewnętrzna rachunkowość rozumiana jest jako bilans oraz rachunek zysków i strat dla każdego rodzaju działalności.

Mając na uwadze powyższe regulacje Dyrektyw 72/2009/WE i 73/2009/WE oraz treść art. 44 ust. 1 i 2 Prawa energetycznego, uznać należy, iż w pierwszej kolejności granica podstawowego rozdziału księgowości powinna przebiegać pomiędzy działalnością energetyczną przedsiębiorstwa, a jego działalnością „nieenergetyczną”, a następnie dotyczyć rozdziału księgowości w zakresie: wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i obrotu paliwami gazowymi, wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i obrotu energią, magazynowania paliw gazowych oraz skraplania gazu ziemnego lub regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego.

Należy w tym miejscu zauważyć, iż regulacja krajowa w tym wypadku idzie nieco dalej niż regulacja wspólnotowa, gdyż oprócz wyodrębnienia działalności w zakresie dystrybucji i przesyłu energii, a także dystrybucji, przesyłu, LNG i magazynowania gazu, wyodrębnia również taką działalność jak obrót i wytwarzanie energii lub gazu.

Rozdział pomiędzy działalnością energetyczną przedsiębiorstwa i nieenergetyczną, a także rozdział księgowości pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności w zakresie działalności energetycznej, tj. dostarczania paliw

gazowych lub energii, znajduje swoje uzasadnienie w szczególności w konieczności eliminowania subsydiowania skrośnego po pierwsze między działalnością na rynku regulowanym i na rynku nieregulowanym, a także pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności na rynku regulowanym. Powstaje jednak w tym miejscu wątpliwość: jak interpretować pojęcie „energii” użyte w art. 44 ust. 1 pkt 1 Prawa energetycznego, czy obejmuje ono wyłącznie pojęcie energii elektrycznej, czy również pojęcie ciepła?

Literalne brzmienie przepisu art. 44 ust. 1 pkt. 1 Prawa energetycznego w połączeniu z definicją pojęcia „energii” wskazaną w art. 3 pkt. 1) wskazywać mogłoby, iż pod pojęciem energii należałoby rozumieć „energię przetworzoną w dowolnej postaci”, czyli zarówno energię elektryczną, jak i ciepło. Taką interpretację należałoby jednak uznać za sprzeczną z regulacjami wspólnotowymi dotyczącymi wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej. Celem dyrektywy 72/2009/WE jest budowa wewnętrznego rynku energii elektrycznej i „zapewnienie prawdziwej możliwości wyboru wszystkim konsumentom w Unii Europejskiej, bez względu na to, czy są to obywatele czy przedsiębiorstwa, stworzenie nowych możliwości gospodarczych oraz zwiększenie poziomu handlu transgranicznego” (pkt. 1 Preambuli Dyrektywy 72/2009/WE). Rynek ten ma jednak dotyczyć wyłącznie energii elektrycznej, nie dotyczy natomiast energii cieplnej. Tym samym rozdział rachunkowości, co wyraźnie wynika z treści całej Dyrektywy 72/2009/WE, jak i z treści art. 31 tej Dyrektywy, dotyczy wyłącznie rozdziału działalności w zakresie przesyłu i dystrybucji energii elektrycznej, a nie wszelkiej innej energii, w tym cieplnej.

W świetle powyższego wydaje się zatem, że treść art. 44 ust. 1 pkt 1 PE należy poddać interpretacji pro-wspólnotowej i przez użyte w nim pojęcie „energii” rozumieć wyłącznie energię elektryczną. Przeciwna bowiem interpretacja prowadziłaby do skutków niezgodnych z celami Dyrektywy 27/2009/WE, tj.

do prowadzenia nierozdzielonej rachunkowości w zakresie wytwarzania energii elektrycznej oraz ciepła. Niewątpliwie nie pozwalałoby to na odrębne obliczenie kosztów i przychodów oraz zysków i strat dla działalności w zakresie dostarczania samej energii elektrycznej, a także wypaczałoby cele regulacji unijnych.

W konsekwencji, w przypadku przedsiębiorstwa prowadzącego działalność zarówno w zakresie wytwarzania i obrotu energią elektryczną, jak i w zakresie wytwarzania i dystrybucji ciepła, przyjąć należy, iż podmiot taki zobowiązany byłby do sporządzania sprawozdania finansowego odrębnie dla wytwarzania oraz obrotu energią elektryczną, jako poszczególnych rodzajów wykonywanej działalności gospodarczej wymienionej w art. 44 ust. 1 pkt. 1 lit. a) Prawa energetycznego. Z kolei działalność w zakresie wytwarzania i dystrybucji ciepła powinna zostać potraktowana łącznie jako pozostała działalność wymieniona w art. 44 ust. 1 pkt. 1) lit. b) Prawa energetycznego. Wydaje się też, że nie ma prawnego uzasadnienia dla dokonywania rozdziału rachunkowości dla wytwarzania oraz dystrybucji ciepła, gdyż generalnie rynek ciepła nie jest przedmiotem regulacji unijnych.

Przechodząc do dalszych problemów interpretacyjnych, istotną kwestią wydaje się być również odpowiedź na pytanie: czy jako odrębną działalność wymagającą sporządzenia odrębnego sprawozdania finansowego należy uznać również obrót energią lub gazem z zagranicą?

Jak już wspomniano powyżej, wprowadzanie na gruncie regulacji wspólnotowych, a następnie na gruncie regulacji krajowych rozdzielenie księgowania, jest jednym z elementów liberalizacji rynku gazu i energii na obszarze UE. Rozdzielenie ta opiera się przede wszystkim na rozdzieleniu działalności w zakresie wytwarzania i obrotu energią i paliwami gazowymi od działalności w zakresie przesyłania i dystrybucji paliw gazowych i energii. Wydaje się natomiast, iż celem tego rodzaju działań nie jest rozdzielenie prowadzonej działalności ze względu na

jej zasięg terytorialny w obrębie państw członkowskich.

Tego rodzaju wydzielenie, czy też odrębna regulacja dla obrotu paliwami gazowymi lub energią z zagranicą nie pojawia się zatem ani na gruncie prawa wspólnotowego, tj. Dyrektyw 2009/72/WE i 2009/73/WE, ani na gruncie ustawy Prawo energetyczne. Co więcej prawo wspólnotowe nakierowane jest na budowę wewnętrznego rynku gazu i energii w ramach państw członkowskich UE, co przejawia się budowaniu wspólnych i jednolitych zasad prowadzenia działalności na rynkach krajowych jak i zagranicznych w ramach Unii.

Powyższe znajduje wyraz w przyjętych regulacjach prawnych, a zatem obrotu krajowego oraz obrotu z zagranicą nie różnicuje przepis art. 44 ust. 1 pkt. 1 Prawa energetycznego, który wymienia poszczególne rodzaje działalności w zakresie dostarczania paliwa gazowych lub energii. Ponadto, zgodnie z przytoczoną już powyżej treścią art. 32 PE, w ust. 1 pkt. 4) jako odrębny rodzaj działalności wymienia się jedynie obrót paliwami lub energią, bez zróżnicowania na obrót krajowy i obrót z zagranicą. Wątpliwość budzić może natomiast fakt, iż na gruncie polskiego systemu prawnego rozróżnia się koncesje na obrót energią lub paliwem gazowym z zagranicą, jednakże należy to rozpatrywać raczej w kategoriach kontroli państwa nad zakresem prowadzonej przez przedsiębiorstwa energetyczne działalności. Poza tym koncesje te wymagają uprzedniego uzyskania koncesji na obrót energią lub gazem na terenie kraju (a przynajmniej taka jest praktyka regulacyjna URE, pomimo, że nie wynika to wprost z przepisów ustawy).

Zatem w świetle aktualnego brzmienia art. 44 ust. 1 pkt. 1 Prawa energetycznego oraz biorąc pod uwagę, iż obrót paliwem gazowym lub energią na rynku krajowym lub zagranicznym w ramach UE podlega jednolitym zasadom określonym w Dyrektywach 2009/72/WE i 2009/73/WE, przyjąć należy, iż przedsiębiorstwo energetyczne nie ma obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji

księgowej, ani sporządzania i przechowywania sprawozdań finansowych dotyczących działalności w zakresie obrotu paliwem gazowym oraz energią elektryczną z zagranicą - pomimo, że z punktu widzenia Prawa energetycznego obrót gazem ziemnym z zagranicą jest odrębną działalnością koncesjonowaną.

Co do budzących powszechne wątpliwości kwestii z zakresu standardów rachunkowości dotyczących zakresu sprawozdań finansowych sporządzanych odrębnie dla różnych rodzajów działalności oraz dopuszczalności sporządzenia jednego pełnego sprawozdania finansowego, należy opowiedzieć się za interpretacją dopuszczającą sporządzenie przez przedsiębiorstwo energetyczne prowadzące różne rodzaje działalności jednego pełnego sprawozdania finansowego.

Posługując się wykładnią językową, a także wspierając zasadą racjonalności ustawodawcy oraz wykładnią celowościową przyjąć należy, iż w przypadku sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 44 ust. 2 Prawa energetycznego, nie chodzi o pełne sprawozdanie finansowe w rozumieniu art. 45 ust. 2 Ustawy o rachunkowości, a jedynie o sprawozdanie obejmujące bilans oraz rachunek zysków i strat, jak to wyraźnie definiuje sam przepis. W sytuacji bowiem, gdyby celem ustawodawcy było nałożenie na przedsiębiorstwo energetyczne obowiązku sporządzania pełnych sprawozdań finansowych odrębnie dla każdego rodzaju działalności, po pierwsze ustawodawca zawarłby wyraźne wskazanie, iż chodzi o sprawozdanie finansowe w rozumieniu art. 45 ust. 2 Ustawy o rachunkowości, a ponadto nie wymieniałby poszczególnych, lecz nie wszystkich elementów, które na takie sprawozdanie finansowe się składają. Tym samym przyjąć należy, iż wskazując wyraźnie w art. 44 ust. 2 Prawa energetycznego, iż sprawozdanie finansowe sporządzane odrębnie dla poszczególnych rodzajów działalności ma zawierać bilans oraz rachunek zysków i strat, ustawodawca przyjął niejako na potrzeby tego przepisu odrębną defini-

cję pojęcia sprawozdania finansowego, węższą niż na gruncie Ustawy o rachunkowości. Z kolei odwołanie do przepisów o rachunkowości dotyczy jedynie zasad i trybu sporządzania tych dwóch konkretnie wymienionych elementów sprawozdania finansowego, tj. bilansu oraz rachunku zysków i strat.

Powyższa wykładnia językowa zgodna jest również z interpretacją celowościową i systemową przepisu art. 44 ust. 2 Prawa energetycznego. Celem bowiem nałożonego na przedsiębiorstwo energetyczne obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych w postaci bilansu oraz rachunku zysków i strat odrębnie dla poszczególnych działalności wymienionych w ust. 1 art. 44 PE jest zapewnienie równoprawnego traktowania odbiorców oraz eliminowanie subsydiowania skrośnego pomiędzy działalnościami, na co wskazuje wyraźnie brzmienie ust. 3 art. 44 PE. Pod tym też kątem sprawozdania te mają być badane przez biegłych rewidentów. Dla osiągnięcia tych celów wystarcza zatem aby sprowadzanie finansowe, o którym mowa w art. 44 ust. 2 PE obejmowało wyłącznie takie elementy jak: bilans oraz rachunek zysków i strat. Nie musi natomiast być sprawozdaniem pełnym, tj. zawierającym również informację dodatkową oraz dalsze jeszcze informacje o rachunkowości.

Interpretacja ta jest również zgodna z brzmieniem art. 31 ust. 3 Dyrektyw 2009/72/WE i 2009/73/WE, zgodnie którymi przedsiębiorstwa energetyczne obowiązane są prowadzić w swej wewnętrznej rachunkowości odrębne księgi rachunkowe w zakresie poszczególnych rodzajów działalności, przy czym ta wewnętrzna rachunkowość obejmować powinna bilans oraz rachunek zysków i strat dla każdego rodzaju działalności. W komentarzach do tych przepisów prawa wspólnotowego podkreśla się, że rachunkowość, o której w nich mowa, obejmuje dwa rodzaje dokumentów, które podlegają kontroli: bilans oraz rachunek zysków i strat¹.

Podsumowując zatem, wydaje się, że aby wypełnić obowiązek nałożony w art. 44 ust. 2 Prawa energetycznego przedsiębiorstwo energetyczne może sporządzić jedno pełne sprawozdanie finansowe w rozumieniu art. 45 Ustawy o rachunkowości, a dla poszczególnych rodzajów działalności wymienionych w art. 44 ust. 1 pkt. 1 Prawa energetycznego wystarczy, że sporządzi dodatkowe dokumenty w postaci odrębnych bilansów i rachunków zysków i strat, które pozwolą na odrębne obliczenie kosztów i przychodów oraz zysków i strat z każdej z tych działalności.

W związku z opisanymi powyżej wątpliwościami interpretacyjnymi, w szczególności dotyczącymi objęcia przepisem art. 44 Prawa energetycznego również przedsiębiorstw ciepłowniczych oraz braku wyraźnego wyłączenia z obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej dla działalności polegającej na wytwarzaniu i dostarczaniu ciepła, istotne znaczenie mają trwające prace legislacyjne nad projektem zmian Prawa energetycznego. Prace te mają na celu zapewnienie stosowania Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1227/2011 z dnia 25 października 2011 r. w sprawie integralności i przejrzystości hurtowego rynku energii (tzw. rozporządzenie REMIT), a niejako przy okazji doprecyzowanie zapisów art. 44 Prawa energetycznego, w tym przede wszystkim doprecyzowanie pojęcia „energii” pozwalające na wyłączenie spod zakresu regulacji energii cieplnej. Do chwili jednak wprowadzenia tych zmian przedsiębiorstwa ciepłownicze choć formalnie objęte dyspozycją art. 44 Prawa energetycznego, aby wyłączyć obowiązek prowadzenia rozdzielenia rachunkowości mogą wspomagać się jedynie powyższą interpretacją pro-wspólnotową. □

1) R. Zajdler, „Komentarz do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/73/WE dotyczącej wspólnych zasad rynku wewnętrznego gazu ziemnego i uchylającej dyrektywę 2003/55/WE”, LEX 2011.