

Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy

Paweł Witkowski*

Streszczenie: *Cel* – Odpowiedź na pytanie, czy zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych można traktować jako specjalną formę podatku, oraz ustalenie statusu prawno-podatkowego uprawnień do emisji dwutlenku węgla na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od wartości dodanej.

Metodologia badania – W artykule przeprowadzono ocenę podatkowego charakteru uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Dodatkowo przeprowadzono analizę ustawodawstwa krajowego i międzynarodowego, interpretacji Ministerstwa Finansów oraz orzecznictwa sądowego.

Wynik – Mimo że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych nie stanowią podatku w sensie prawnym w Polsce, to można je uznać za specjalną formę podatku.

Oryginalność/wartość – Oceny dokonano w oparciu o cechy i funkcje przypisywane podatkowi. Dodatkowo przeprowadzono ograniczoną analizę systemową i wskazano status prawno-podatkowy uprawnień w ramach podatku dochodowego oraz od towarów i usług.

Słowa kluczowe: zezwolenia na emisję dwutlenku węgla, uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, EUA, EU ETS, zorganizowany handel emisjami, opodatkowanie, status prawno-podatkowy, podatek dochodowy, podatek od wartości dodanej, CIT, VAT

Wprowadzenie

W 2005 roku uruchomiony został Europejski System Handlu Emisjami (Dyrektywa 2003/87/WE). Przedsiębiorstwa nim objęte otrzymują za darmo zezwolenia na emisję, aczkolwiek z każdym okresem rozliczeniowym darmowy przydział jest coraz mniejszy, a docelowo żadne zezwolenia nie będą przyznawane za darmo. Ponadto ogólna liczba zezwoleń z każdym rokiem jest coraz mniejsza, zgodnie z celem redukcji o 43% emisji gazów cieplarnianych w sektorach objętych EU ETS do roku 2030 względem roku 2005. Przedsiębiorstwa, które pragną wyemitować większą – ponad przydział – ilość dwutlenku węgla (lub jego równoważność w innych gazach objętych systemem), zmuszone są do zakupu brakujących zezwoleń na aukcjach lub na rynku wtórnym.

Pojawia się pytanie o charakter wspomnianych uprawnień do emisji, zwłaszcza w odniesieniu do alternatywnych form realizacji celu redukcji emisji dwutlenku węgla, który

* mgr Paweł Witkowski, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, e-mail: pawel.witkowski@wneiz.pl. ORCID: 0000-0003-0080-3893.

przyświecał regulatorowi. W szczególności, czy można uznać, że omawiane zezwolenia na emisję CO₂ są specjalną formą opodatkowania.

Aby odpowiedzieć na to pytanie, dokonano oceny zezwoleń na emisję w kontekście posiadania cech podatku, a także spełniania przez te instrumenty funkcji przypisywanych podatkowi (część pierwsza). Dodatkowo rozważania teoretyczne uzupełniono o analizę systemową (część druga). Szczególne miejsce w tej części zajęła analiza wyroków sądów oraz interpretacje Ministerstwa Finansów w zakresie statusu prawno-podatkowego omawianych zezwoleń na gruncie ustawy o podatku dochodowym oraz ustawy o podatku od wartości dodanej.

1. Zezwolenia na emisję jako specjalna forma podatku

Oceny podatkowego charakteru obciążeń finansowych można dokonać na gruncie teoretycznym oraz prawnym. Na gruncie teoretycznym ocena, czy obciążenie ma charakter podatkowy, odbywa się w oparciu o realizację podstawowej funkcji przypisanej podatkowi – funkcji fiskalnej. Na gruncie prawnym ocena podatkowego charakteru instytucji prawnej odbywa się w oparciu o niezbędne cechy, z którymi ustawa wiąże pojęcie podatku. Należy jednak zauważyć, że podatki nie mogą stanowić samoistnego bytu ekonomicznego – nie istnieje podatek, który nie jest tworem prawa finansowego (Modzelewski, 2010, s. 15). W efekcie cechy podatku wymienione w art. 6 ordynacji podatkowej (Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926, dalej: ustawa OP) można uznać także za część teorii podatkowej. Ponadto cechy podatku są komplementarne wobec funkcji fiskalnej. Wydaje się zatem, że oceny, czy zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych mają charakter podatku, można dokonać także przez odwołanie się do cech podatku zapisanych w OP, mimo że ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych nie jest w Polsce elementem prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 6 ustawy OP podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej. Określenie „świadczenie publicznoprawne” nawiązuje do autonomii władzy państwowej (Gomułowicz, Małecki, 2010, s. 113–114). W odróżnieniu od prawa prywatnego (porozumień, umów) podatek ma charakter jednostronnego aktu władzy¹. Jak wynika z ograniczeń konstytucyjnych (art. 217, Konstytucja RP), odbywa się to w formie ustaw. Co także istotne, władza ustawodawcza ustala obowiązki podatkowe o charakterze ogólnym, co oznacza, że obowiązkowi podlegają wszystkie podmioty, które znajdują się w takiej samej określonej przez ustawę sytuacji, lub wszystkie podmioty, które prowadzą określoną przez prawo podatkowe działalność. Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych normuje ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Regulacje te mają zatem wymaganą dla podatków

¹ Administracyjny charakter kary jest kolejną immanentną cechą świadczeń publicznych. W tym miejscu warto – wyprzedzając wnioski – zauważyć, że kary z tytułu niewypełnienia obowiązków nałożonych przez ustawę o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych mają charakter administracyjny.

(a także dla innych danin publicznych) formę prawną. Dodatkowo regulacja ta ma charakter ogólny. Zgodnie z art. 1, ust. 2 (Dz.U. 2015, poz. 1223, dalej: ustawa o EU ETS) systemem objęte są „instalacje” oraz operatorzy lotniczy w zakresie emisji dwutlenku węgla, podtlenku azotu i perfluorowęglowodorów, przy czym operatorzy lotniczy wyłącznie w zakresie emisji dwutlenku węgla. Ponadto ust. 5 tego artykułu odwołuje się do załącznika nr 1 do ustawy, w którym opisano szczegółowe kryteria uczestnictwa instalacji w systemie². Dodatkowo art. 2 (ustawa o EU ETS) podaje listę instalacji oraz sytuacji, w których przepisów ustawy nie stosuje się (wyłączenia). Podmioty spełniające wymogi muszą (wyłączenie swobody woli) wypełniać postanowienia ustawy. Można zatem stwierdzić, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych spełniają wymóg publicznoprawnego charakteru. Dodatkowo mają – podobnie do podatków – charakter ogólny oraz wymaganą formę prawną (ustawa).

Nieodpłatność podatku oznacza, że z jego zapłatą nie wiąże się ekwiwalentne świadczenie³. Kupując uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, jak sama nazwa wskazuje, kupujący nabywa prawo. Czy jednak możemy mówić faktycznie o świadczeniu i czy wartość tego świadczenia jest ekwiwalentna względem zapłaty? Pojawia się poważna obawa, że zezwolenia nie spełniają wymogu nieodpłatności. Pierwszym powodem jest charakter zezwolenia – mają cechy zbywalnych praw majątkowych. Drugi powód wiąże się ze sposobem ustalania ceny zezwolenia. Uprawnienia do emisji państwo sprzedaje na aukcji, więc można uznać, że wartość zezwolenia jest obiektywna. Dodatkowo podlegają także obrotowi na rynku wtórnym. Można jednak powiedzieć, że jest to przymusowa płatność za korzystanie ze środowiska. Bez odpowiedniej liczby uprawnień instalacje objęte systemem nie mogą funkcjonować. Jeżeli tak uczynią, to nie tylko zapłacą karę, ale ostatecznie i tak będą musiały zakupić brakujące zezwolenia. Przykładem świadczenia za korzystanie ze środowiska jest np. opłata miejscowa, którą uważa się – wbrew nazwie – za podatek. Niewątpliwie kwestia nieodpłatności w przypadku uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jest dyskusyjna.

Przymus jest nieodzowną cechą podatku i wiąże się z autorytetem państwa jako siły zwierzchniej. Jest niezbędny, by skutecznie egzekwować obowiązki podatkowe. Co istotne, przymus jest ostatecznością i może być dokonany tylko przy zastosowaniu przewidzianych prawem środków przymusu – w przypadku podatków jest to egzekucja administracyjna. Niewypełnienie obowiązków przewidzianych przez ustawę wiąże się z karami administracyjnymi, a nawet – w przypadku operatorów statków lotniczych – z nałożeniem zakazu prowadzenia operacji lotniczych (ustawa o EU ETS, rozdz. 14). Kary te nakładane są w formie decyzji (ustawa o EU ETS, art. 106) i mają charakter administracyjnych kar pieniężnych, do których zastosowanie mają przepisy działu III ordynacji podatkowej, a do egzekucji – przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Organowi „Inspekcji” (wojewódzki inspektor ochrony środowiska, Główny Inspektor Ochrony Środowiska, Polskie

² Załącznik ten opisuje rodzaje działań prowadzonych w instalacjach wraz z wartościami progowymi odniesionymi do zdolności produkcyjnych tych instalacji oraz gazy cieplarniane przyporządkowane danemu działaniu.

³ W doktrynie powszechnie się uważa, że ta cecha odróżnia podatek od opłaty (Gomułowicz, Małecki, 2010, s. 116 i 361).

Centrum Akredytacji) przysługują uprawnienia organu podatkowego (ustawa o EU ETS, art. 108). Podobne mechanizmy zostały przewidziane w sytuacji nadmiarowego wydania uprawnień (ustawa o EU ETS, art. 19) oraz przekroczenia limitu 100% kosztów kwalifikowanych w przypadku pomocy *de minimis* (ustawa o EU ETS, art. 39).

Bezzwrotność podatku oznacza, że zgodnie z prawem wpłata podatku przez podatnika na rzecz władzy publicznej nie rodzi po stronie państwa jakiegokolwiek obowiązku zwrotu całości lub części zapłaty podatnikowi, jego następcy prawnemu lub osobie trzeciej. W przypadku uprawnień do emisji władza nie ma obowiązku zwrotu środków za zakupione uprawnienia, gdyby kupujący – teoretycznie – zgłosił się z takim żądaniem. Co prawda, niektóre rządy postanowiły zmniejszyć podaż uprawnień na rynku⁴, ale nie wynika to z obowiązku, lecz jest autonomiczną decyzją.

Uprawnienia do emisji mają także charakter pieniężny. Zakup pierwotny odbywa się za pośrednictwem aukcji. Warto wspomnieć, że istnieje możliwość zaspokojenia potrzeb na uprawnienia przez wykorzystanie m.in. jednostki CER (*Certified Emission Reduction Units*) i ERU (*Emission Reduction Units*). Pierwsze pochodzą z realizacji projektów w ramach mechanizmów czystego rozwoju (CDM, *Clean Development Mechanism*), drugie z mechanizmu wspólnych wdrożeń (JI, *Joint Implementation*). Mechanizm wspólnych wdrożeń daje możliwości zaliczenia redukcji uzyskanej w wyniku inwestycji jednego kraju w innym kraju wymienionym w Załączniku I do Konwencji Klimatycznej (Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych, 1992). Mechanizm czystego rozwoju daje możliwość zaliczenia redukcji, uniknięcia lub pochłonięcia gazów cieplarnianych przez działania inwestycyjne realizowane przez państwo wymienione w Załączniku I do Konwencji Klimatycznej na terytorium innego państwa niewymienionego w tym załączniku. Co istotne, jednostki te podlegają obrotowi, a ich cena jest zwykle niższa od ceny EUA. Wykorzystanie tych jednostek do rozliczenia emisji podlega jednak ograniczeniu procentowemu i nie może być większe w okresie 2008–2020 niż 10% darmowego przydziału na lata 2008–2012. Kwoty te nie zasilą budżetu państwa, a dodatkowo przyznawane są za unikniętą emisję w ramach inwestycji. Czy może to jednak podważać pieniężny charakter omawianych świadczeń? Omawianą sposobność można przyrównać do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kosztów wytworzenia lub cen nabycia produktów spożywczych przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350, art. 23, ust 1, pkt 11). Wspomniane inwestycje, które są podstawą uzyskania wspomnianych jednostek, wiązały się z wydatkowaniem środków pieniężnych, więc pozostawały w sferze „finansów”. Dodatkowo otrzymane jednostki podlegają obrotowi, mają swoją wartość.

Podatek powinien być ostatecznie przekazany na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy. Obecnie aukcje w imieniu Polski przeprowadza European Energy Exchange (EEX). Środki pozyskane w drodze aukcji trafiają w pierwszej kolejności na wydzielone konto ministra właściwego do spraw środowiska. Nie oznacza to jednak, że omawiany warunek nie jest spełniony. W komentarzu do art. 2 (ustawa OP) stwierdzono,

⁴ Przykładem jest szwedzki rząd. Raport z rynku CO₂, nr 52, lipiec 2016, s. 2. Pobrano z: http://www.kobize.pl/uploads/materialy/materialy_do_pobrania/raport_co2/2016/KOBIZE_Raport_z_rynku_CO2_lipiec_2016.pdf.

iz opłaty publiczne nie tylko mogą być zaliczone do dochodów budżetowych państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, ale także mogą być przeznaczone na rzecz wyodrębnionych funduszy celowych oraz innych podmiotów sektora finansów publicznych (Kosikowski, Dzwonkowski, Huchla, 2003). Jak wynika z zapisów art. 49, ust. 5 (ustawa o EU ETS), uprawnienia właścicielskie Skarbu Państwa w stosunku do uprawnień do emisji sprzedawanych w drodze ustawy wykonuje minister właściwy do spraw środowiska. Ponadto zgodnie z art. 49, ust. 2 (ustawa o EU ETS) środki uzyskane ze sprzedaży w drodze aukcji uprawnień do emisji stanowią dochód budżetu państwa.

Z punktu widzenia prawnego zezwolenia na emisję nie są podatkami, chociaż posiadają wiele cech przypisywanych podatkowi, jeśli nie wszystkie. Nie są także opłatami, gdyż charakter odpłatności jest dyskusyjny, a ponadto Skarb Państwa nie ma pełnej swobody w rozdyponowywaniu środków pozyskanych z aukcji. Zgodnie z art. 49, ust. 6 (ustawa o EU ETS) co najmniej połowę środków pieniężnych uzyskanych z aukcji w danym roku kalendarzowym lub ich równowartość przeznacza się przynajmniej na jeden spośród wymienionych celów⁵. Nie stanowią jednak danin celowych, gdyż pozostała kwota może być wydatkowana dobrowolnie. Można powiedzieć, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych są czymś pomiędzy opłatą a daniną celową. Wydawać by się mogło, że w ujęciu prawnym najbliższym im do niepodatkowych należności budżetowych⁶.

Z punktu widzenia teoretycznego najważniejszym kryterium oceny, czy omawiana daninę można uznać za podatek, jest kryterium funkcji fiskalnej. Jest to całkowicie zrozumiałe, gdyż główną i immanentną funkcją podatków jest pozyskanie środków na funkcjonowanie państwa. Ponadto rządzący – pragnąc nie wzbudzać negatywnych reakcji społeczeństwa – często unikają określenia „podatek”. Jak wynika z przeprowadzanych prognoz, łączne dochody budżetu państwa z aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w latach 2021–2030 wyniosą od 48 mld do 111 mld, czyli od około 5 mld do 10 mld złotych rocznie w tym okresie (Forum Analiz Energetycznych, 2016, s. 12)⁷. Należy jednak zauważyć, że już w 2018 roku dochody Skarbu Państwa mogą wynieść z tego tytułu około 5 mld złotych⁸. Stanowi to ponad 1,5% wpływów budżetowych w 2016 roku. Dla porównania dochody z podatku od gier w 2016 roku wyniosły około 1,4 mld złotych, dochody z podatku od niektórych instytucji finansowych 3,5 mld złotych, a od podatku dochodowego od osób prawnych prawie 34 mld złotych. Bardzo możliwe, że w 2020 roku dochody z aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych będą stanowiły równowartość 1/4 wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych.

⁵ Polska spełnia ten warunek w minimalnej wielkości i co roku kwota ta jest bliska 50%.

⁶ Termin ten został wprowadzony do ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 roku (Gomułowicz, Małecki, 2010, s. 362). Warto wspomnieć, że wcześniej uważano niepodatkowe należności budżetowe za rozmaite wpływy mające charakter sankcji finansowych za nieprzestrzeganie postanowień prawa publicznego, np. tzw. dodatkowe kwoty wpłacane do budżetu na podstawie ustawy o cenach (NSA, 1999).

⁷ Dolną granicę ustalono, zakładając cenę zezwoleń na poziomie 10 euro w 2021 roku i 20 euro w 2030 roku. Obecnie cena EUA wynosi prawie 16 euro i znajduje się w trendzie wzrostowym od 2017 roku.

⁸ W 2018 roku Polska planuje sprzedać za pośrednictwem aukcji 78 mln i 30 tys. uprawnień EUA, co przy obecnej cenie prawie 16 euro za uprawnienie może przynieść Skarbowi Państwa dochody rządu 5 mld złotych (<http://www.kobize.pl/pl/article/aktualnosci-2018/id/1124/aukcje-polskich-uprawnien-do-emisji>).

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że w sensie teoretycznym uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych można uznać za specjalną formę podatku, mimo że nie są podatkami w sensie prawnym. Nie zmienia tego faktu cel wprowadzenia systemu EU ETS, jakim jest „redukcja emisji gazów cieplarnianych”. Z jednej strony, w teorii podatki mogą spełniać funkcję bodźcową⁹. Z drugiej strony, cel nie może być podstawą oceny. Nie da się ukryć, że wpływy z aukcji omawianych uprawnień będą stanowiły istotną część wpływów budżetowych. Dodatkowym dowodem może być fakt, że w statystykach Eurostatu wpływy z aukcji zalicza się do wpływów podatkowych, a dokładniej do pozostałych podatków od produkcji (Eurostat, 2013, s. 15). Warto wspomnieć, że w przeszłości w Komisji Statystyki ONZ (UNSC) trwała dyskusja, czy w rachunkach narodowych nie zakwalifikować tych wpływów do grupy podatków kapitałowych. Ostatecznie jednak uznano je za podatki od produkcji (SNA, 2012). Standardy światowe (NSA, *System of National Accounts*) oraz europejskie (ESA, *European System of National and Regional Accounts*) są zbieżne w tym zakresie. Na koniec warto wspomnieć, że także niektórzy naukowcy uznają uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych za parapodatki (zob. Ickiewicz, 2009, rozdz. XIX).

2. Uprawnienia na emisję w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od wartości dodanej

Przyjmując, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych stanowią element systemu podatkowego, za istotne należy uznać ustalenie statusu prawno-podatkowego tych instrumentów na gruncie pozostałych elementów systemu podatkowego. Taka analiza stanowi dopełnienie przeprowadzonych analiz, gdyż system podatkowy należy zawsze traktować jako całość. Nie można analizować jednego elementu systemu podatkowego w odizolowaniu od pozostałych jego elementów. Dla przykładu, gdyby koszty uprawnień do emisji gazów cieplarnianych stanowiły odliczenia od podatku na gruncie podatku dochodowego, to uznanie omawianych uprawnień nawet za parapodatki byłoby całkowicie błędne.

W pierwszej kolejności należy dokonać prawidłowej kwalifikacji prawnej uprawnień do emisji dwutlenku węgla. Zgodnie z art. 3, pkt 22 (ustawa o EU ETS) przez uprawnienia do emisji rozumie się uprawnienia do wprowadzenia do powietrza ekwiwalentu dwutlenku węgla¹⁰, którymi można swobodnie rozporządzać (art. 15, ust. 1), co obejmuje m.in. przeniesienie, sprzedaż lub umorzenie jednostek. Można zatem uznać omawiane uprawnienia za pewnego rodzaju prawo niematerialne (por. Bednarz, Zwyrttek, 2007, s. 30). Zgodnie natomiast z zapisami ustawy o obrocie instrumentami finansowymi uprawnienia do emisji są instrumentami finansowymi niebędącymi papierami wartościowymi (Dz.U. 2005, nr 183,

⁹ Nadawanie pierwszeństwa tej funkcji można jednak uznać za psucie systemu podatkowego.

¹⁰ Jeden megagram dwutlenku węgla albo ilość innego gazu cieplarnianego będąca odpowiednikiem jednego megagrama dwutlenku węgla, obliczona z wykorzystaniem odpowiedniego współczynnika ocieplenia (Ustawa, 2009, art. 2, pkt 4). Do gazów cieplarnianych zalicza się w ustawie: dwutlenek węgla, metan, podtlenek azotu, fluorowęglowodory, perfluorowęglowodory, sześciofluorek siarki (Ustawa, 2015, art. 3, pkt 5).

poz. 1538, art. 2, ust. 1, pkt 2, ppkt j)¹¹. Pogląd ten podzielają organy podatkowe (Interpretacja indywidualna z dnia 15 lipca 2010 roku, IBPP3/443-255/10/PH, Interpretacja z dnia 27 grudnia 2010 roku, IPPP2/4512-3-7/16-3/BH), został on także potwierdzony w orzecznictwie sądowym (WSA w Rzeszowie, 2016, WSA w Warszawie, 2016).

Warto zauważyć, że charakter prawny uprawnień do emisji w krajach UE różni się. Najczęściej omawiane uprawnienia opisywano jako instrumenty finansowe, aktywa niematerialne i prawne, prawa własności i towary. We wrześniu 2016 roku Komisja Europejska w następstwie zalecenia Trybunału Obrachunkowego rozpoczęła badanie charakteru prawnego uprawnień do emisji EU ETS (Komisja Europejska, 2017, s. 31–32)¹². Ostatecznie od 3 stycznia 2018 roku na mocy Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 maja 2014 roku w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniającej dyrektywę (Dyrektywa 2014/65/UE) uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych klasyfikuje się jako instrumenty finansowe¹³. W tym kontekście dodatkowo podlegają uregulowaniom Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Rozporządzenie nr 648/2012) oraz Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie nadużyć na rynku oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE (Rozporządzenie nr 596/2014).

Najważniejszym wpływem budżetowym Polski jest podatek od wartości dodanej, zatem rozsądnie zacząć analizę od tego podatku. Na gruncie ustawy o podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535, dalej: ustawa o VAT) sprzedaż uprawnień stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 8 tej ustawy (Interpretacja indywidualna z dnia 20 maja 2013 r. IPTPP1/443-149/13-4/MW, VAT Committee, 2004¹⁴, Commission proposal, MEMO/09/423). Mimo jednak kwalifikacji prawnej instrumentu finansowego nie podlega zwolnieniu wynikającemu z art. 43, ust. 1, pkt 41 ustawy o VAT z uwagi na treść art. 43, ust. 16 (Interpretacja z dnia 16 czerwca 2016 roku, nr IPPP3/4512-151/16-4/JFIII niepubl., Wyrok WSA w Warszawie, 2016, Monitor Podatkowy 11/2016, IRGIT¹⁵). Podlega natomiast ogólnemu zwolnieniu podmiotowemu (ustawa o VAT, art. 113, ust. 1, ust. 9). Zgodnie z art. 28b (ustawa o VAT) miejscem świadczenia usługi jest siedziba lub stałe miejsce zamiesz-

¹¹ Warto wspomnieć, że instrumenty te mają cechy papierów wartościowych (Gorzelać, 2015), zwłaszcza po wejściu w życie Trzeciego Rozporządzenia Rejestrowego (Rozporządzenie nr 1193/2011), aczkolwiek zgodnie z panującym w Polsce poglądem objęcie terminem „papier wartościowy” wymaga istnienia przepisu, który nadawałby im taki właśnie charakter (zasada *numerus clausus*).

¹² Badanie pozwoli na przedstawienie charakterystycznych cech prawnych uprawnień na podstawie obowiązującego prawodawstwa UE, orzecznictwa i krajowych systemów prawnych państw członkowskich.

¹³ Termin implementacji upłynął 3 lipca 2017 roku. W Polsce transpozycja nastąpiła 1 stycznia 2017 roku. Państwa członkowskie powinny stosować przepisy krajowe implementujące wspomnianą dyrektywę od 3 stycznia 2018 roku.

¹⁴ Komitet do spraw VAT został ustanowiony na mocy art. 398 dyrektywy VAT (Dyrektywa Rady 2006/112/WE) w celu promowania jednolitego stosowania przepisów dyrektywy VAT. W jego skład wchodzi przedstawiciele państw członkowskich i Komisji.

¹⁵ Izba Rozliczeniowa Giełd Towarowych SA (IRGIT). Pobrano z: <https://www.irgit.pl/news/zasady-opodatkowania-podatkiem-vat-rynku-prawo-do-emisji-co2> (10.06.2018).

kania usługobiorcy, co oznacza, że podatnikiem w transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz z krajami trzecimi będzie odbiorca. Biorąc pod uwagę zasadę suwerenności podatkowej państwa, oznacza to także opodatkowanie na zasadach kraju miejsca świadczenia usługi. W większości krajów UE obrót uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych jest opodatkowany (Komisja Europejska, 2017, s. 31). Do transakcji w obrocie krajowym zastosowanie ma przeważnie standardowa stawka opodatkowania. W Polsce stawka podatku dla tego typu transakcji wynosi 23%.

Istotne znaczenie ma fakt, że w większości państw UE zastosowano mechanizm odwrotnego obciążenia (Komisja Europejska, 2017, 2. 31–32)¹⁶, zgodnie z sugestią Komisji (Projekt Dyrektywy Rady 2009/0139, CNS). Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia stanowi remedium na wykryty proceder wyłudzenia VAT z wykorzystaniem mechanizmu tzw. oszustwa karuzelowego (Commission proposal, MEMO/09/423)¹⁷.

Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 1992, nr 21, poz. 86, dalej: ustawa o CIT) przychody ze sprzedaży uprawnień do emisji stanowią przychód w sensie podatkowym¹⁸, ponadto wartość sprzedanych lub zużytych na własne potrzeby uprawnień stanowi koszt uzyskania przychodu (instrumenty te spełniają warunek zapisany w art. 15 ust. 1 i nie zostały wymienione w art. 16, ust. 1). Wątpliwość budzi przede wszystkim moment rozpoznania kosztu uzyskania przychodu oraz kwalifikacja darmowego przydziału uprawnień jako przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia (Bednarz, Zwyrtek, 2007; Budziszewski, Żarkowska, 2015). Uzasadnione są obawy, że darmowy przydział mógłby spełniać warunki przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12, ust. 1, pkt 2 (ustawa o CIT). Należy jednak stwierdzić, że w doktrynie i orzecznictwie NSA akcentuje się¹⁹, iż przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy. Dodatkowo o nieodpłatnym świadczeniu można mówić w sytuacji, w której dochodzi do uzyskania przez podatnika przysporzenia majątkowego, mającego konkretny wymiar finansowy, kosztem drugiego podmiotu, czyli korzyść majątkową uzyskuje tylko jedna strona, a druga ponosi uszczerbek na majątku

¹⁶ Badanie pozwoli na przedstawienie charakterystycznych cech prawnych uprawnień na postawie obowiązującego prawodawstwa UE, orzecznictwa i krajowych systemów prawnych państw członkowskich.

¹⁷ W przypadku Polski nie potwierdzono występowania wyłudzenia podatku VAT o charakterze transgranicznym. Zob. <https://www.nik.gov.pl/aktualnosc/inik-o-systemach-zarzadzania-emisjami-gazow-cieplarnianych.html> (10.06.2018). Ponadto warto wspomnieć, że nie była to jedyna forma oszustw z wykorzystaniem regulacji EU ETS. Innym sposobem, zgodnie z informacją opublikowaną 9 grudnia 2009 roku na stronie Europolu, było otwieranie zagranicznych zakładów wyłącznie w celu ich zamknięcia i uzyskania w ten sposób pakietów darmowych uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Straty mogły wynieść nawet 5 mld euro. Zob. <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer> (10.06.2018).

¹⁸ W zależności od profilu sprzedającego mogą stanowić dochody z działalności operacyjnej lub dochody kapitałowe (Kossecki, 2012). W obydwu przypadkach, jeżeli działalność nie jest prowadzona za pośrednictwem zakładu, dochody nie będą opodatkowane na terenie RP (Konwencja modelowa OECD, art. 5 w połączeniu z art. 7 lub z art. 13).

¹⁹ Pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” nie zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku.

(NSA, 1998, 2000, 2001). Przyznanie uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych tylko potwierdza prawo do ograniczonego korzystania ze środowiska, zatem nie są spełnione wymienione przesłanki (Bednarz, Zwyrtek, 2007). Aczkolwiek ze sprzedażą zarówno przyznaną za darmo uprawnień, jak i wcześniej zakupionych na rynku będzie wiązać się przychód podatkowy w dniu sprzedaży.

Z punktu widzenia momentu rozpoznania kosztu uzyskania przychodu istotne znaczenie ma cel zakupu uprawnień. Jeżeli celem była odsprzedaż (działalność handlowa), to koszt uzyskania przychodu zostanie rozpoznany w momencie sprzedaży i w tym zakresie nie ma wątpliwości (zastosowanie ma art. 15, ust. 4, 4b i 4c ustawy o CIT)²⁰. Jeżeli jednak celem było zaspokojenie własnych potrzeb (umorzenie jednostek), sprawa się komplikuje. W pierwszej kolejności należy wspomnieć, że omawiane instrumenty nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych. Wynika to z faktu, że uprawnienia do emisji nie zostały wymienione w art. 16b, ust. 1 i 2 (ustawa o CIT), który stanowi zamknięty katalog²¹. Nie podlegają zatem zasadom amortyzacji podatkowej przewidzianym dla wartości niematerialnych i prawnych. Z racji, że ustawa nie odnosi się bezpośrednio do tych instrumentów, problem momentu rozpoznania kosztów uzyskania przychodów sprowadza się do ustalenia charakteru kosztów, a mianowicie, czy stanowią one koszt bezpośrednio związany z produkcją (zastosowanie ma wtedy art. 15, ust. 4, 4b-4c ustawy o CIT), czy pośrednio związany (zastosowanie ma art. 15, ust. 4d i 4e ustawy o CIT). Początkowo dominował pogląd, że wspomniane wydatki stanowią koszt pośredni (Interpretacja indywidualna z 27 marca 2012 r. nr IPPB5/423-126/12-2/RS, Interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2012 r. nr IPTPB3/423-283/11-4/MF, Interpretacja indywidualna z 20 lutego 2012 r. nr IPTPB3/423-337/11-3/PM, Interpretacja indywidualna z 29 grudnia 2011 r. nr IBPBI/2/423-1214/11/AP, Interpretacja indywidualna z 22 marca 2011 r. nr IPPB5/423-114/11-5/RS, Interpretacja indywidualna z 8 maja 2011 r., nr ILPB3/423-55/11-3/EK). Interpretacja ta jednak uległa zmianie i obecnie dominuje pogląd, że wspomniane wydatki stanowią koszt bezpośredni (Interpretacja indywidualna z 7 maja 2013 r., IPPB5/423-181/13-3/RS, Interpretacja indywidualna z 31 grudnia 2015 r., Interpretacja indywidualna z 11 grudnia 2015 r., IBPB-1-3/4510-615/15/AB, Interpretacja indywidualna z 17 grudnia 2014 r., IPPB5/423-944/14-3/RS, Interpretacji indywidualnej z 25 lutego 2015 r. IBPBI/2/4510-35/15/BG, NSA, 2012, Interpretacji indywidualnej, DD10.8221.25.2015.MZB, Interpretacja indywidualna z 26 lutego 2015 r., Interpretacja indywidualna z 13 maja 2015 r., sygn. DD10.8221.70.2015.MZB, Interpretacja indywidualna z 6 sierpnia 2015 r., sygn. DD10.8221.111.2015.MZB). Wydaje się, że taki pogląd zasługuje na aprobatę, gdyż bezpośredni związek tych kosztów z przychodem jest niezaprzeczalny. Warto przypomnieć, że Eurostat kwalifikuje dochody z aukcji tych uprawnień jako pozostałe podatki od produkcji.

²⁰ W przypadku sprzedaży darmowo sprzedanych uprawnień kosztów uzyskania przychodu nie rozpoznaje się (Interpretacja indywidualna z 7 maja 2013 r. Nr IPPB5/423-181/13-3/RS).

²¹ Mimo że w prawie bilansowym uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych uznaje się za wartości niematerialne i prawne.

Uwagi końcowe

Z punktu widzenia finansów publicznych w sensie prawnym uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych należy zakwalifikować do niepodatkowych dochodów budżetowych. W teorii uzasadnione jest jednak zakwalifikowanie tych instrumentów do paropodatków, a nawet do podatków. Taką klasyfikację potwierdzają standardy Eurostatu czy Komisji Statystyki ONZ. Przeprowadzona analiza systemowa w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od wartości dodanej nie zmienia tego wniosku.

Z prawnego punktu widzenia uprawnienia do emisji stanowią instrumenty finansowe niebędące papierami wartościowymi, chociaż w sensie teoretycznym byłoby to uzasadnione.

Na gruncie ustawy o podatku od wartości dodanej sprzedaż i zakup uprawnień do emisji jest świadczeniem usług i w większości krajów UE podlega opodatkowaniu. W przypadku zakupu (sprzedaży) uprawnień od przedsiębiorstwa z UE występuje wewnątrzspółnotowe nabycie (sprzedaż) usług, natomiast w analogicznej sytuacji z podmiotem spoza UE występuje import (eksport) usług i podlega opodatkowaniu na zasadach kraju miejsca świadczenia usługi. Z powodu wyłudzeń podatku od wartości dodanej, które miały miejsce w pierwszych latach funkcjonowania EU ETS, w większości krajów UE stosowany jest mechanizm odwrotnego obciążenia.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych sprzedaż uprawnień do emisji gazów cieplarnianych wiąże się z pojawieniem się przychodu podatkowego. Rozpoznanie kosztu uzyskania przychodu zależne jest od celu wcześniej zakupionych uprawnień. Jeżeli celem była późniejsza sprzedaż uprawnień (cel handlowy), to koszt rozpoznaje się w momencie sprzedaży. Jeżeli celem zakupu uprawnień było zużycie na własne potrzeby (umorzenie uprawnień), to obecnie uprawnienia kwalifikuje się jako koszt bezpośredni i koszt uzyskania przychodu rozpoznaje się proporcjonalnie do przychodu, z którym wiązały się poniesione koszty (umorzone uprawnienia). Tej zasady nie stosuje się do uprawnień przyznanych za darmo, w przypadku których nie występuje koszt uzyskania przychodu. Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych i nie podlegają zasadom amortyzacji podatkowej.

Literatura

- Bednarz, I., Zwyrtek, M. (2007). Handel emisjami – aspekty podatkowe. *Przegląd Podatkowy*, 9, 28–34.
- Brzeziński, B. (red.) (2010). *Model Konwencji OECD. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo wiedza i praktyka 2010.
- Budziszewski, J., Żarkowska, A. (2015). Ustalenie momentu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. *Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 3, 47–49.
- Commission proposal on temporary measures for a response to carousel fraud in certain sectors- Frequently Asked Questions, MEMO/09/423.

- Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 roku ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE Tekst mający znaczenie dla EOG.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/29/WE z dnia 23 kwietnia 2009 roku zmieniająca dyrektywę 2003/87/WE w celu usprawnienia i rozszerzenia wspólnotowego systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Tekst mający znaczenie dla EOG).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z dnia 15 maja 2014 roku w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniająca dyrektywę 2002/92/WE i dyrektywę 2011/61/UE.
- Eurostat (2013). *Environmental taxes, A statistical guide, Eurostat Manuals and guidelines*, ISSN 2315-0815.
- Forum Analiz Energetycznych (2016), *Wpływy z aukcji ETS jako źródło finansowania niskoemisyjnej modernizacji w Polsce*, Bukowski M., Siedlecka U., Śniegocki A., WiseEurope
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2010). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Gorzelał, K. (2015). *Uprawnienia do emisji jako przedmiot obrotu i zabezpieczeń*. Rozprawa doktorska. Warszawa: Uniwersytet Warszawski.
- Ickiewicz, J. (2009). *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*. Warszawa: PWE.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 lipca 2010 roku, nr IBPP3/443-255/10/PH.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 marca 2011 roku, nr IPPB5/423-114/11-5/RS.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 maja 2011 roku, nr ILPB3/423-55/11-3/EK.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29 grudnia 2011 roku, nr IBPBI/2/423-1214/11/AP.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 23 stycznia 2012 roku, nr IPTPB3/423-283/11-4/MF.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 lutego 2012 roku, nr IPTPB3/423-337/11-3/PM.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 marca 2012 roku, nr IPPB5/423-126/12-2/RS.
- Interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 7 maja 2013 roku, nr IPPB5/423-181/13-3/RS
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 maja 2013 roku, nr IPTPP1/443-149/13-4/MW.
- Interpretacja indywidualna Minister Finansów z 26 lutego 2015 roku, nr DD10.8221.25.2015.MZB.
- Interpretacja indywidualna Minister Finansów z 13 maja 2015 r., sygn. DD10.8221.70.2015.MZB.
- Interpretacja indywidualna Minister Finansów z 6 sierpnia 2015 roku, sygn. DD10.8221.111.2015.MZB.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 czerwca 2016 roku, nr IPPP3/4512-151/16-4/JFIII niepubl.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 grudnia 2016 roku, nr IPPP2/4512-3-7/16-3/BH.
- Komisja Europejska (2017). Sprawozdanie dotyczące funkcjonowania europejskiego rynku uprawnień do emisji dwutlenku węgla, Bruksela, 1 lutego 2017 roku, COM(2017) 48 final.
- Kosikowski, C., Dzwonkowski, H., Huchla, A. (2003), *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Kossecki, P. (2012). Opodatkowanie międzynarodowe handlu energią elektryczną, uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych i świadectwami pochodzenia w Unii Europejskiej, *Rynek Energii*, nr 4/2012.
- Modzelewski, W. (red.) (2010). *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*. Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy.
- Projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa
- Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu, sporządzona w Nowym Jorku dnia 9 maja 1992 roku. Dz.U. z dnia 10 maja 1996 roku, Dz.U.96.53.238.
- Raport z rynku CO2, Nr 52, lipiec 2016, strona 2, http://www.kobize.pl/uploads/materialy/materialy_do_pobrania/raport_co2/2016/KOBIZE_Raport_z_ryнку_CO2_lipiec_2016.pdf (dostęp 10.06.2018).

- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1193/2011 z dnia 18 listopada 2011 roku ustanawiające rejestr Unii na okres rozliczeniowy rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2013 roku oraz na kolejne okresy rozliczeniowe w ramach unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych zgodnie z dyrektywą 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz decyzją nr 280/2004/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz zmieniające rozporządzenia Komisji (WE) nr 2216/2004 i (UE) nr 920/2010. Dz.Urz. UE L 315 z 29 listopada 2011 roku, s. 1–54.
- Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE z dnia 4 lipca 2012 roku (nr 648/2012) w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji oraz Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady UE z dnia 16 kwietnia 2014 roku (nr 596/2014) w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE.
- SNA (2012). *SNA NEWS*, Number 32/33, March 2012. Pobrano z: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna/nn32-33-En.pdf> (10.06.2018).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa. Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926.
- Ustawa z dnia 12 czerwca 2015 roku o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Dz.U. 2015, poz. 1223.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 1992, nr 21, poz. 86.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 roku o obrocie instrumentami finansowymi. Dz.U. 2005, nr 183, poz. 1538.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535.
- Wyrok NSA z 30 grudnia 1998 roku, sygn. akt I SA/Sz 105/98.
- Wyrok NSA z 18 marca 1999 roku, I SA/Po 1565/98. POP 2000, nr 6, poz. 169.
- Wyrok NSA z 28 stycznia 2000 roku, sygn. akt I SA/Gd 2285/98.
- Wyrok NSA z 22 marca 2001 roku, sygn. akt I SA/Gd 2027/98.
- Wyrok NSA z 31 maja 2012 roku, sygn. akt II FSK 2286/10.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 lutego 2016 roku, sygn. 2016-02-16, I SA/Rz 2/16.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2016 roku, sygn. III SA/Wa 654/16.
- VAT Commitee (2004). *Guidelines resulting from the 75TH meeting of 14 October 2004*, TAXUD/1607/05-480. <https://www.irgit.pl/news/zasady-opodatowania-podatkiem-vat-rynku-prawo-do-emisji-co2> (10.06.2018).
- <https://www.nik.gov.pl/aktualnosc/ink-o-systemach-zarzadzania-emisjami-gazow-cieplarnianych.html> (10.06.2018).
- <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer> (10.06.2018).

EUROPEAN UNION ALLOWANCE – TAX PERSPECTIVE

Abstract: *Purpose* – answer to the question whether European Union Allowances can be treated as a special form of tax as well as determining the legal and tax status of European Union Allowance on the basis of corporate income tax and value added tax.

Design/methodology/approach – The article presents the theoretical assessment of the tax nature of European Union Allowances. In addition, an analysis of national and international legislation, interpretation of the Ministry of Finance and judicial decisions was carried out.

Findings – Despite the fact that European Union Allowances do not constitute as a tax in the legal sense in Poland, they can be considered as a tax from a theoretical point of view.

Originality/value – The assessment was based on the features and functions assigned to taxes. In addition, a limited system analysis was carried out. The legal and tax status of European Union Allowances under income tax and value added tax was indicated.

Keywords: carbon dioxide emission permits, European Union Allowance, greenhouse gas emission allowance trading scheme, EUA, EU ETS, taxation, legal and tax status; income tax, value added tax, CIT, VAT

Cytowanie

Witkowski, P. (2018). Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 131–143. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-12.