



KUCH, SĘKOWSKI, TACZANOWSKA-WILEŃSKA  
KANCELARIA PRAWNICZA

**WYJAŚNIENIE STATUSU KWALIFIKOWALNOŚCI OPŁAT ZA  
DZIERŻAWĘ, W TYM IRU, W PROGRAMIE OPERACYJNYM ROZWÓJ  
POLSKI WSCHODNIEJ ORAZ 16 REGIONALNYCH PROGRAMACH  
OPERACYJNYCH, WYJAŚNIAJĄCE JEDNOCZEŚNIE CZYM JEST „IRU”**

**Warszawa, sierpień 2011**

## **1. WPROWADZENIE**

W ramach Programu Operacyjnego Rozwój Polski Wschodniej (dalej **PORPW**) realizowany jest projekt „Sieć szerokopasmowa Polski Wschodniej”, przewidujący budowę infrastruktury sieci szkieletowo-dystrybucyjnej na obszarach województwa warmińsko-mazurskiego, lubelskiego, podlaskiego, podkarpackiego oraz świętokrzyskiego. Ponadto, w poszczególnych Regionalnych Programach Operacyjnych (dalej **RPO**) planowane lub realizowane jest finansowanie – w trybie konkursowym lub projektów indywidualnych – infrastruktury szerokopasmowej.

W każdym z tych projektów może pojawić się zagadnienie dopuszczalności i form wykorzystywania istniejącej infrastruktury telekomunikacyjnej, w szczególności ciemnych włókien światłowodowych, o ile oczywiście projekt w całości nie jest realizowany na tzw. obszarach białych z punktu widzenia podstawowej infrastruktury dostępu do Internetu.

Przegląd planowanych i realizowanych projektów szerokopasmowych pozwala na **wyróżnienie dwóch typów projektów**, które kształtowane są przez różne normy prawne mające istotne znaczenie dla dopuszczalności i form wykorzystywania istniejącej infrastruktury telekomunikacyjnej. Tą grupą norm, która w tym przypadku czyni różnicę, wyznaczają przepisy o regionalnej pomocy inwestycyjnej, a przede wszystkim rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 grudnia 2009 r. w sprawie udzielenia pomocy na inwestycje w zakresie: energetyki, infrastruktury telekomunikacyjnej, infrastruktury sfery badawczo-rozwojowej, lecznictwa uzdrowiskowego w ramach regionalnych programów operacyjnych (dalej **Rozporządzenie**), które ściśle limituje dopuszczalne formy wykorzystywania istniejącej infrastruktury w oparciu o umowy inne niż nabycie własności.

**Projekty typu A** polegają na tym, że dotacja nie stanowi regionalnej pomocy inwestycyjnej.

Do tej grupy projektów należą projekty zakładające budowę lub pozyskanie infrastruktury szerokopasmowej przez władzę publiczną (np. jednostki samorządu terytorialnego), która następnie samodzielnie ją eksploatuje lub też oddaje do eksploatacji odrębnemu podmiotowi wraz z określonymi zobowiązaniami w zakresie zapewnienia hurtowego dostępu dla innych przedsiębiorców. Sztandarowym przykładem jest tutaj projekt „Sieć szerokopasmowa Polski Wschodniej”, w którym poszczególne województwa budują infrastrukturę regionalnej sieci szerokopasmowej, a następnie oddają ją do eksploatacji Operatorowi Infrastruktury, wyłonionemu zgodnie z ustawą o partnerstwie publiczno-prywatnym. W tego typu projektach może wystąpić pomoc publiczna, w szczególności w postaci oddania infrastruktury publicznej na warunkach korzystniejszych niż rynkowe, jednakże nie jest to regionalna pomoc inwestycyjna. Pomocą publiczną może być nawet sama dotacja, byleby nie była regionalną pomocą inwestycyjną. Z drugiej strony w projektach tych w ogóle może nie występować pomoc publiczna, np. w razie budowy infrastruktury wyłącznie na wewnętrzne potrzeby administracji publicznej lub oddania infrastruktury publicznej w ramach rekompensaty z tytułu świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym. Dla projektów typu A istotne znaczenie mają także wytyczne wspólnotowe w sprawie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa w odniesieniu do szybkiego wdrażania sieci szerokopasmowych (dalej **Wytyczne wspólnotowe**).

**Wariant B** polega na tym, że dotacja stanowi regionalną pomoc inwestycyjną, o której mowa w Rozporządzeniu.

Mając powyższe na uwadze, w niniejszym opracowaniu w pierwszej kolejności omówione zostaną występujące w obrocie gospodarczym kodeksowe rodzaje umów na oddanie do korzystania

infrastruktury telekomunikacyjnej (dzierżawa i inne), następnie przyporządkowana im zostanie tzw. dzierżawa IRU, wraz ze wskazaniem aspektów podatkowych i rachunkowych, by poprzez Wytyczne wspólnotowe dojść do konkluzji co do dopuszczalności i form wykorzystywania istniejącej infrastruktury telekomunikacyjnej w projektach szerokopasmowych, w tym także aspektu kwalifikowalności ponoszonych w związku z tym wydatków. W tym ostatnim zakresie analiza zostanie przeprowadzona odrębnie dla projektów typu A i typu B.

## 2. RODZAJE UMÓW ZAPEWNIAJĄCYCH POZYSKANIE INFRASTRUKTURY TELEKOMUNIKACYJNEJ

Nie ma wątpliwości, że wydatki na zakup kabla światłowodowego lub ciemnych włókien, ewentualnie koszt ich wytworzenia, mogą być wydatkami kwalifikowalnymi. Trudniejsze jest ustalenie tej możliwości w odniesieniu do innych form nabycia prawa do korzystania z „łącza” telekomunikacyjnego. W grę wchodzić może nabycie prawa rzeczowego (użytkowanie), prawa obligacyjnego (leasing, dzierżawa lub najem) lub usługi (umowa o świadczenie usługi telekomunikacyjnej, w szczególności „dzierżawa” łącza telekomunikacyjnego w rozumieniu kanałów cyfrowych lub optycznych).

**Krajowe wytyczne dotyczące kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013 (dalej Wytyczne krajowe)** dopuszczają inne techniki finansowania nie powodujące natychmiastowego przeniesienia własności:

*Do współfinansowania kwalifikują się wydatki poniesione w związku z technikami finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności do danego dobra na beneficjenta (podmiot użytkujący), w tym w szczególności wydatki poniesione w związku z zastosowaniem leasingu (finansowego, operacyjnego lub zwrotnego).*

*Wydatki poniesione w związku z zastosowaniem innych technik finansowania kwalifikują się do współfinansowania z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności, jeśli zostaną spełnione następujące warunki:*

*a) wydatki związane z zastosowaniem technik finansowania zostaną wskazane we wniosku o dofinansowanie projektu lub dokumentacji stanowiącej załącznik do wniosku o dofinansowanie bądź umowy o dofinansowanie projektu,*

*b) beneficjent wykaże, iż zastosowanie tych technik finansowania jest najbardziej efektywną metodą pozyskania danego dobra.*

Wytyczne Krajowe nie wykluczają więc żadnej techniki finansowania, ale przy spełnieniu wyżej określonych warunków oraz z zastrzeżeniem przepisów szczególnych, do których należą przepisy Rozporządzenia. Warto podkreślić, że chodzi o wykazanie najbardziej efektywnej metody pozyskania danego dobra, co w kontekście infrastruktury szerokopasmowej oznacza, że dla pozyskania niektórych jej elementów (odcinków łącza lub ciemnych włókien) najbardziej efektywną metodą będzie ich wybudowanie, dla innych nabycie własności, a jeszcze dla innych prawo użytkowania, dzierżawy lub leasingu. Odrębnym zagadnieniem jest, czy inne techniki finansowania muszą każdorazowo prowadzić do przeniesienia własności, na co mogłyby wskazywać wytyczne mówiąc o technikach finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności do danego dobra na beneficjenta. Wydaje się jednak, że nie jest to warunek konieczny do uznania za kwalifikowane wydatków ponoszonych z tytułu umowy dzierżawy, leasingu, czy użytkowania.

Ustawa o wspieraniu rozwoju sieci i usług telekomunikacyjnych<sup>1</sup> (dalej **Ustawa szerokopasmowa**) zawiera regulacje istotne dla ustanawiania odrębnej własności oraz innych praw rzeczowych i obligacyjnych dotyczących kanalizacji kablowej i ciemnych włókien. Wskazać trzeba, że włókno światłowodowe może stanowić odrębny przedmiot własności i innych praw rzeczowych (np. prawa użytkownika), o ile jest umieszczone w kablu światłowodowym i wchodzi w skład sieci telekomunikacyjnej (art. 37 Ustawy szerokopasmowej), co odpowiednio dotyczy także przewodów w innych kablach niż światłowodowe oraz kanałów w kanalizacji kablowej wielootworowej (art. 45 Ustawy szerokopasmowej). Kabel telekomunikacyjny, włókno światłowodowe, przewód w kablu innym niż światłowodowy, jak również kanał w kanalizacji kablowej wielootworowej może być także oddany do używania na podstawie umów obligacyjnych (dzierżawa, najem, leasing, użyczenie, ect.).

## **2.1. Dzierżawa (najem) elementów infrastruktury telekomunikacyjnej**

Przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz. Czynsz może być oznaczony w pieniądzech lub w świadczeniach innego rodzaju (art. 659 Kc).

Przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Czynsz może być zastrzeżony w pieniądzech lub świadczeniach innego rodzaju. Może być również oznaczony w ułamkowej części pożytków (art. 693 Kc). Pożytkami cywilnymi rzeczy są dochody, które rzecz przynosi na podstawie stosunku prawnego (art. 53 § 2 Kc).

Z punktu widzenia Wytycznych Krajowych wykazanie, że najem lub dzierżawa w przypadku kanalizacji kablowej, kabli lub włókien światłowodowych<sup>2</sup> jest najbardziej efektywną metodą pozyskania danego dobra może być trudne, choć oczywiście zależy to od celów danego projektu oraz warunków danej umowy najmu lub dzierżawy. W szczególności dzierżawa wyłączna, zawierana na wiele lat, na czas zbliżony do przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego i pozwalający osiągnąć cele danego projektu, w tym zapewniająca utrzymanie trwałości inwestycji, integralności sieci oraz ciągłości świadczenia usług, pozyskana w zamian za czynsz ekonomicznie istotnie atrakcyjniejszy niż cena nabycia własności lub koszt wytworzenia, może być uznana za najbardziej efektywną metodę pozyskania danego dobra. Z drugiej strony wszechstronne rozważenia takiego sposobu pozyskania środków trwałych w kontekście danego projektu może doprowadzić do odrzucenia a priori możliwości uznania dzierżawy kabla lub włókna światłowodowego za najbardziej efektywną metodę ich pozyskania. Nie ma tutaj jednej reguły dla wszystkich przypadków, a analizy i decyzja w tej kwestii powinny znaleźć się w studium wykonalności projektu, a następnie we wniosku o dofinansowanie.

Konieczne przy tym jest uwzględnienie Wytycznych wspólnotowych, postanowień uszczegółowienia danego programu operacyjnego oraz wytycznych dotyczących kwalifikowalności wydatków w tym programie. Wytyczne wspólnotowe omówione są w pkt 4, a ograniczenia zapisane w uszczegółowieniach oraz poszczególnych wytycznych dotyczących kwalifikowalności wydatków wskazano w załączniku.

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2010 r., Nr 106, poz. 675.

<sup>2</sup> Uwagi mają odpowiednie zastosowanie do kanałów w kanalizacji kablowej wielootworowej oraz przewodów w kablach innych niż światłowodowe.

## **2.2. Leasing elementów infrastruktury telekomunikacyjnej**

Przez umowę leasingu finansujący zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego (art. 709<sup>1</sup> Kc). Przepisy o umowie leasingu stosuje się odpowiednio do umowy, przez którą jedna strona zobowiązuje się oddać rzecz stanowiącą jej własność do używania albo do używania i pobierania pożytków drugiej stronie, a druga strona zobowiązuje się zapłacić właścicielowi rzeczy w umówionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej wartości rzeczy w chwili zawarcia tej umowy (art. 709<sup>18</sup> Kc).

W przypadku leasingu w rozumieniu K.c., jak i umowy podobnej do leasingu, o której mowa w art. 709<sup>18</sup> K.c., wykazanie, że jest to najbardziej efektywna metoda pozyskania danego dobra może być łatwiejsze niż w przypadku najmu i dzierżawy. Tego typu leasing nie musi zawierać opcji nabycia środka trwałego, aczkolwiek opcja taka jest dopuszczalna i może wzmocnić argumentację wykazującą efektywność metody pozyskania kabla lub włókien światłowodowych.

Jednocześnie od razu trzeba zastrzec, że tylko część kosztów leasingu może być wydatkami kwalifikowalnymi. Kosztem kwalifikowanym jest jedynie część raty leasingowej związanej ze spłatą kapitału przedmiotu leasingu. Oznacza to, że kwota kwalifikująca się do współfinansowania nie może być wyższa niż kwota, na którą opiewa dowód zakupu. Dofinansowanie kosztów leasingu jest dokonywane na podstawie dowodów potwierdzających faktycznie spłacone raty leasingu w okresie realizacji projektu wskazanym w umowie o dofinansowanie.

Nie ma wątpliwości, że wydatkiem niekwalifikowalnym przy leasingu są:

- 1) podatek,
- 2) marża finansującego
- 3) koszty ogólne
- 4) odsetki od refinansowania kosztów
- 5) koszty montażu oraz dostosowania środków trwałych do używania
- 6) koszty wymiany części związanych z leasingowanym sprzętem
- 7) opłaty ubezpieczeniowe.

## **2.3. Prawo użytkowania elementów infrastruktury telekomunikacyjnej**

Rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków (użytkowanie) (art. 254 Kc). Następstwem osobistego charakteru użytkowania jest jego niezbywalność, która ogranicza użytkownika w możliwości rozporządzania tym prawem. Niezbywalność użytkowania oznacza, że użytkowanie nie może stanowić przedmiotu obrotu prawnego; użytkowanie nie może być przeniesione na inną osobę w drodze czynności prawnej; nie przechodzi na spadkobierców użytkownika; nie podlega egzekucji. Niezbywalność jest cechą każdego użytkowania, bez względu na przedmiot użytkowania i osobę użytkownika. Od niezbywalności użytkowania należy natomiast odróżnić samo

wykonywanie tego prawa; prawo użytkowania może wykonywać samodzielnie sam użytkownik, ale może też wykonywać to prawo za pośrednictwem innych osób na podstawie stosunków obligacyjnych, na przykład oddając użytkowany grunt w użyczenie czy w dzierżawę (zob. uchwałę SN z dnia 6 marca 1986 r., III CZP 83/85, OSNCP 1987, nr 2-3, poz. 23).

Jako ograniczone prawo rzeczowe – w przeciwieństwie do dzierżawy, najmu lub leasingu - użytkowanie zapewnia pełną ochronę względem każdego kto by to prawo naruszył. Nie ma też przeszkód do uzgodnienia przez strony, że przy ustanawianiu tego prawa wynagrodzenie za wieloletnie prawo użytkowania będzie bliskie 100% wartości oddanej w użytkowanie rzeczy. Cechy te mogą wzmacniać stanowisko, że w danym projekcie, czy na danych odcinkach infrastruktury szerokopasmowej prawo użytkowania jest najbardziej efektywną metodą pozyskania kabla lub włókien światłowodowych.

#### **2.4. Usługa telekomunikacyjna (np. dzierżawa łączy, kanałów optycznych)**

Od umów ustanawiających prawo rzeczowe i umów obligacyjnych, których przedmiotem jest oddanie do korzystania rzeczy w postaci kabla lub włókien światłowodowych, należy odróżnić usługę dzierżawy łączy, która jest usługą telekomunikacyjną i nie polega na oddaniu rzeczy do korzystania.

### **3. WYTYCZNE WSPÓLNOTOWE W SPRAWIE POMOCY PUBLICZNEJ**

W projektach typu A bardzo często występuje pomoc publiczna, która wymaga indywidualnego zgłoszenia (notyfikacji) do Komisji Europejskiej. W takich przypadkach Komisja ocenia projektowany środek pomocy stosując kryteria testu bilansującego, w tym kryterium proporcjonalności mające na celu minimalizowanie pomocy publicznej i zakłócenia konkurencji. Wytyczne wspólnotowe precyzują warunki, które Komisja bierze pod uwagę w ramach oceny kryterium proporcjonalności zgłoszonego środka pomocy. Jednym z tych warunków jest wykorzystanie istniejącej infrastruktury:

*[51 e] państwa członkowskie powinny, o ile jest to możliwe, zachęcać oferentów do wykorzystania istniejącej infrastruktury w celu unikania niepotrzebnego i nieekonomicznego powielania zasobów. Aby ograniczyć wpływ ekonomiczny na działających już operatorów sieci, należy im umożliwić włączenie ich infrastruktury do zgłoszonego projektu. Jednocześnie warunek ten nie powinien doprowadzić do działania na korzyść istniejących już operatorów, w szczególności w przypadkach, kiedy osoby trzecie nie mają dostępu do takiej infrastruktury lub środków koniecznych do konkurowania z istniejącą. Podobnie w przypadku „obszarów szarych”, w których wskazano, że częścią problemu jest zależność od obecnego na rynku operatora, konieczne może być wprowadzenie większej konkurencji opartej na infrastrukturze.*

W projektach szerokopasmowych, w których przewiduje się finansowanie ze środków publicznych budowy infrastruktury publicznej przez władzę publiczną, podkreślić trzeba zwłaszcza ostatni fragment, który wymaga, by przyjęte rozwiązania nie doprowadziły do działania na korzyść istniejących operatorów, zwłaszcza wówczas, gdy częścią problemu w funkcjonowaniu rynku jest zależność od jedyne operatora. Ponadto, w ramach tego wymagania chodzi o umożliwienie

korzystania z szeroko rozumianej infrastruktury (np. drogowa, energetyczna, kanalizacja sanitarna), a nie tylko infrastruktury telekomunikacyjnej.

#### **4. KWALIFIKACJA IRU W KONTEKŚCIE KODEKSOWYCH TYPÓW UMÓW ORAZ PRZEPISÓW O RACHUNKOWOŚCI I PODATKOWYCH**

##### **4.1. IRU w kontekście kodeksowych typów umów**

Umowa IRU nie jest umową kodeksową, lecz wykształciła się w praktyce obrotu w sektorze telekomunikacyjnym. IRU (zwane potocznie - w ślad za tłumaczeniem z języka angielskiego - „nieodwołalnym prawem używania”), polega na przekazaniu innemu podmiotowi infrastruktury telekomunikacyjnej (najczęściej kanalizacji kablowej, kabla lub włókna światłowodowego) do używania i pobierania pożytków, przy czym następuje to na okres bliski przewidywanemu okresowi ekonomicznej eksploatacji takiej infrastruktury oraz za wynagrodzeniem bliskim jej wartości rynkowej, płaconym na początku obowiązywania umowy (następnie uiszczane są niskie, najczęściej miesięczne opłaty za utrzymanie łącza i kalkulowane w oparciu o koszty utrzymania). W typowej umowie IRU korzystający nie ma opcji nabycia własności infrastruktury po zakończeniu umowy.

Analiza 16 Regionalnych Programów Operacyjnych pozwala na stwierdzenie w miarę jednolitego rozumienia IRU przez Instytucje Zarządzające. Pojęcie to jest standardowo definiowane w następujący sposób:

IRU (ang. Indefeasible Right of Use) – nieodwoływalne prawo używania. IRU oznacza rzeczywiste, długookresowe (ok. 20 lat) nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej, pozwalające na działanie przez Beneficjenta w sferze finansowo-księgowej, jak gdyby był właścicielem infrastruktury.

W zależności od zapisów konkretnej umowy IRU może być ukształtowane jako:

- dzierżawa (prawo obligacyjne używania i pobierania pożytków – pkt 2.1)
- użytkowanie (ograniczone prawo rzeczowe do używania i pobierania pożytków – pkt 2.3)
- prawo podobne do leasingu finansowego (prawo obligacyjne do korzystania i pobierania pożytków – pkt 2.2),

- przy czym każda z tych umów wymaga istotnej modyfikacji reguł kodeksowych, by oddać istotę (naturę) IRU, co objawia się głównie w modyfikacji warunków płatności (umowa dzierżawy zakłada płatność świadczenia okresowego w postaci czynszu, a umowa podobna do leasingu finansowego zakłada płatność wynagrodzenia w ratach, tymczasem IRU to płatność jednorazowa na początku umowy i następnie opłaty miesięczne kalkulowane w oparciu o koszty utrzymania infrastruktury przez właściciela).

Umowa IRU nigdy nie jest umową dzierżawy łącza w rozumieniu usługi telekomunikacyjnej (pkt 2.4), bowiem wymaga oddania rzeczy do używania, co nie następuje w przypadku świadczenia usługi telekomunikacyjnej.

#### **4.2. IRU w kontekście przepisów o rachunkowości i przepisów podatkowych**

Z punktu widzenia pozyskania danego dobra przez beneficjenta istotne są także przepisy o rachunkowości i przepisy podatkowe, w szczególności te, które decydują o tym, czy dany środek trwały powinien być wykazywany w ewidencji właściciela, czy też w ewidencji używającego oraz który z tych podmiotów uprawniony jest do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Od razu przy tym trzeba wskazać, że odmienne reguły dotyczą ewidencji i amortyzacji dla celów podatkowych oraz dla celów rachunkowości, a inne jeszcze dla celów prawa cywilnego – w szczególności każda z tych trzech grup przepisów odmiennie definiuje leasing środka trwałego.

**Na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych przez leasing rozumie się umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej "finansującym", oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej "korzystającym", podlegające amortyzacji środki trwale lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty. W definicji tej mieści się zatem zarówno kodeksowa dzierżawa, jak również ograniczone prawo rzeczowe użytkownika kabli lub włókien światłowodowych, w tym o cechach, jakie w obrocie prawnym wykazuje IRU. Również przepisy podatkowe do umowy leasingu zaliczają najem, dzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze.**

Odnosząc powyższą regulację do umowy IRU, na mocy której jedna ze stron oddaje drugiej stronie infrastrukturę telekomunikacyjną do odpłatnego używania i pobierania pożytków, stwierdzić trzeba, że w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przepisów podatkowych będzie to „umowa leasingu”. Co więcej, w przypadku przepisów o rachunkowości najczęściej będzie to leasing finansowy, bowiem infrastruktura co do zasady jest oddawana na okres nie krótszy niż  $\frac{3}{4}$  okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego. Taka kwalifikacja pozwoli na włączenie przedmiotu IRU do ewidencji środków trwałych beneficjenta. Potwierdzają to także postanowienia standardu KSR nr 5, o czym będzie jeszcze szerzej mowa w dalszej części opracowania.

Mając powyższe na uwadze zasadne jest krótkie omówienie przepisów o rachunkowości i podatkowych w zakresie leasingu, co ma zastosowanie również do pozyskania infrastruktury telekomunikacyjnej na warunkach IRU.

#### **Leasing operacyjny dla celów podatkowych - warunki**

Zgodnie z art. 17b ustawy o CIT aby umowę można było zakwalifikować jako umowę leasingu operacyjnego konieczne jest spełnienie łącznie następujących warunków:

- 1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony,
- 2) czas na jaki została zawarta umowa stanowi co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 10 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości,
- 3) suma ustalonych w umowie opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.



### **Leasing operacyjny dla celów podatkowych – skutki**

- 1) przychodem podatkowym leasingodawcy będzie całość płatności przewidzianych w umowie leasingowej (bez kwoty podatku VAT);
- 2) kosztem podatkowym leasingobiorcy będzie całość płatności przewidzianych w umowie leasingowej (bez kwoty podatku VAT, jeśli podlega odliczeniu);
- 3) w razie sprzedaży przedmiotu leasingu po upływie podstawowego okresu umowy leasingu (czas na jaki umowa została zawarta, bez uwzględnienia możliwego okresu skrócenia bądź przedłużenia umowy) przychodem leasingodawcy będzie cena wskazana w umowie sprzedaży, która nie może być mniejsza niż hipotetyczna wartość netto<sup>3</sup>;
- 4) kosztem podatkowym dla leasingodawcy byłaby rzeczywista wartość netto<sup>4</sup>;
- 5) każda płatność na podstawie umowy leasingu byłaby „ovatowana” (każda płatność byłaby dokumentowana fakturą, na której wskazywanoby kwotę podatku VAT należnego od danej płatności).

### **Leasing finansowy dla celów podatkowych - warunki**

Zgodnie natomiast z art. 17f ustawy o CIT aby umowę można było zakwalifikować jako umowę leasingu finansowego konieczne jest spełnienie łącznie następujących warunków:

- 1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony,
- 2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych,
- 3) umowa zawiera postanowienie, że odpisów amortyzacyjnych w podstawowym okresie umowy leasingu dokonuje korzystający.

### **Leasing finansowy dla celów podatkowych – skutki**

- 1) przychodem podatkowym dla leasingodawcy będzie tylko część odsetkowa każdej raty leasingowej (część raty leasingowej stanowiąca spłatę wartości początkowej przedmiotu leasingu nie będzie przychodem podatkowym leasingodawcy);
- 2) kosztem podatkowym dla leasingobiorcy będzie tylko część odsetkowa każdej raty leasingowej (część raty leasingowej stanowiąca spłatę wartości początkowej przedmiotu leasingu nie będzie kosztem podatkowym leasingobiorcy) oraz wartość odpisów amortyzacyjnych;
- 3) w razie sprzedaży przedmiotu leasingu po upływie podstawowego okresu umowy leasingu (czas na jaki umowa została zawarta, bez uwzględnienia możliwego okresu skrócenia bądź przedłużenia umowy) przychodem leasingodawcy będzie cena wskazana w umowie sprzedaży, nawet jeśli będzie znacząco odbiegała od ceny rynkowej (oznacza to, że cena może wynosić nawet 1 zł);

---

<sup>3</sup> hipotetyczna wartość netto - rozumie się przez to wartość początkową przedmiotu leasingu pomniejszoną o:  
a) odpisy amortyzacyjne naliczane degresywnie z uwzględnieniem współczynnika 3 - w odniesieniu do środków trwałych,

b) odpisy amortyzacyjne obliczone przy zastosowaniu trzykrotnie skróconych okresów amortyzowania - w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych;

<sup>4</sup> rzeczywista wartość netto - rozumie się przez to wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych zaktualizowaną zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych;

4) kosztem podatkowym dla leasingodawcy byłaby wartość kosztów nabycia lub wytworzenia przedmiotu leasingu pomniejszona o wartość płatności leasingowych stanowiących spłatę wartości początkowej przedmiotu leasingu;

5) jeśli umowa leasingu będzie zawierała postanowienie, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności przedmiotu leasingu zostanie przeniesione, podatek VAT będzie należny od całości wartości płatności leasingowych w momencie dokonania dostawy przedmiotu leasingu (podatek VAT będzie płatny „na raz”), tj. leasingodawca będzie zobowiązany wystawić fakturę na której wykaże kwotę podatku VAT należną od całości płatności leasingowych przewidzianych umową. Oznacza to, że albo leasingodawca albo leasingobiorca będą zmuszeni sfinansować całość podatku VAT należnego od płatności leasingowych przy rozpoczęciu realizacji umowy leasingu. Kolejne płatności leasingowe nie będą już dokumentowane fakturami VAT – z reguły dokumentuje się je notami księgowymi;

6) jeśli umowa leasingu nie będzie zawierała postanowienia, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności przedmiotu leasingu zostanie przeniesione, to podatek VAT będzie należny od każdej płatności leasingowej.

### **Umowa leasingu ujęcie bilansowe (rachunkowość)**

Zgodnie z art. 3 ust. 4 uor jeżeli jednostka przyjęła do używania obce środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej "finansującym", oddaje drugiej stronie, zwanej dalej "korzystającym", środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony, środki te i wartości zalicza się do aktywów trwałych korzystającego, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:

1. przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta;
2. zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego, po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia;
3. okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu. Prawo własności przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na korzystającego;
4. suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90 % wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie;
5. zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie;
6. przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający;
7. przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.

Innymi słowy, w przypadku spełnienia co najmniej jednego z powyższych warunków, umowę leasingu w kontekście rachunkowym należy uznać za umowę leasingu finansowego, na mocy której przedmiot umowy wykazywany jest w księgach rachunkowych korzystającego jako składnik aktywów podlegających amortyzacji. Z kolei w księgach finansującego przedmiot umowy ujmowany jest jako zobowiązanie finansowe.

W ustawie o rachunkowości istnieje możliwość zastosowania uproszczenia, by uniknąć opisanej sytuacji. Korzystający, których sprawozdania finansowe nie są objęte obowiązkiem badania przez biegłego rewidenta, mogą stosować w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych zasady klasyfikacji i ujęcia umów leasingu zgodne z przepisami zawartymi w prawie podatkowym. Powszechna zatem będzie sytuacja, w której przedmiot umowy nie będzie amortyzowany ani u korzystającego, ani u finansującego. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że część korzystających, których sprawozdania finansowe nie są objęte obowiązkowym badaniem przez biegłego rewidenta, może zostać zobligowana do stosowania zasady rachunkowego ujęcia leasingu, np. przez wymagania obowiązujące w grupie kapitałowej.

Artykuł 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości stanowi, iż środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3 ust. 4 tej ustawy. Ustawa o rachunkowości nie określa szczegółowo zasad ujęcia w księgach rachunkowych aktywów i zobowiązań oraz kosztów i przychodów wynikających z umów leasingu, zatem jednostki mogą, na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, stosować w tym zakresie KSR nr 5 "Leasing, najem i dzierżawa". Jednostki mogą, ale nie muszą stosować postanowień zawartych w KSR nr 5. Zasady ewidencji leasingu powinny zostać określone w polityce rachunkowości danej jednostki.

### **Podsumowanie**

	Ewidencja ŚT i amortyzacja rachunkowa	Ewidencja ŚT i amortyzacja podatkowa
Leasing operacyjny dla celów podatkowych	Przedmiot leasingu może się znajdować w księgach rachunkowych leasingobiorcy i być amortyzowany dla celów rachunkowych przez leasingobiorcę, jeśli są spełnione warunki opisane powyżej. W przeciwnym razie znajduje się w ewidencji leasingodawcy.	Przedmiot leasingu znajduje się w ewidencji leasingodawcy i jest przez niego amortyzowany. W takiej sytuacji jest różnica między ewidencjonowaniem leasingu dla celów rachunkowych i dla celów podatkowych.
Leasing finansowy dla celów podatkowych	Przedmiot leasingu może się znajdować w księgach rachunkowych leasingobiorcy i być amortyzowany dla celów rachunkowych przez leasingobiorcę, jeśli są spełnione warunki opisane powyżej. W przeciwnym razie znajduje się w ewidencji leasingodawcy. W praktyce taka	Przedmiot leasingu znajduje się w ewidencji leasingobiorcy i jest przez niego amortyzowany

	<p>sytuacja będzie jednak bardzo rzadka – z reguły co najmniej jeden z warunków uznania umowy za leasing finansowy dla celów rachunkowych jest spełniony.</p>	
--	---	--

## 5. KWALIFIKOWALNOŚĆ WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z IRU

Kwalifikowalność wydatków związanych z nabyciem tzw. IRU kabli lub włókien światłowodowych zależy od kwalifikacji danej umowy do jednego z rodzajów umów kodeksowych, co z kolei zdeterminowane jest szczegółowymi postanowieniami takiej umowy. Co do zasady można przyjąć, że w razie ukształtowania IRU jako umowy użytkowania lub umowy dzierżawy, to płatność jednorazowa przy zawarciu umowy jest wydatkiem kwalifikowanym, o ile jest to najbardziej efektywna metoda pozyskania danego kabla (włókna) światłowodowego), natomiast późniejsze wydatki w postaci opłat miesięcznych za utrzymanie łącza nie stanowią wydatków kwalifikowanych. W razie ukształtowania IRU jako umowy leasingu kosztem kwalifikowanym jest jedynie część raty leasingowej związanej ze spłatą kapitału przedmiotu leasingu. Oznacza to, że kwota kwalifikująca się do współfinansowania nie może być wyższa niż kwota, na którą opiewa dowód zakupu. Dofinansowanie kosztów leasingu jest dokonywane na podstawie dowodów potwierdzających faktycznie spłacone raty leasingu w okresie realizacji projektu wskazanym w umowie o dofinansowanie. Oczywiście, w każdym przypadku należy uwzględnić szczególne reguły obowiązujące dla konkretnego programu operacyjnego, o których mowa w pkt 6 i 7.

### **5.1. Ramy prawne kwalifikowalności - innych niż zakup - technik finansowania**

Ramy prawne kwalifikowalności wydatków związanych z innymi niż zakup technikami finansowania wyznaczają przepisy prawa wspólnotowego i krajowego, Wytyczne Krajowe, wytyczne dla danego RPO, dokumenty programowe danego RPO, dokumenty konkursowe, jak również dokumentacja danego projektu (studium wykonalności, wnioski o dofinansowanie). Analizy kwalifikowalności wydatku nie należy przeprowadzać jedynie w oparciu o Wytyczne Krajowe dotyczące kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania, ale również w oparciu o dokumenty programowe (zwłaszcza Uszczegółowienie), Wytyczne programowe w sprawie kwalifikowalności wydatków dla danego RPO oraz (niekiedy) dokumentację ogłoszonego przez IZ naboru wniosków do dofinansowania (konkursu).

W zakresie praktycznego użycia wymienionych wskaźników interpretacyjnych wskazać należy, że Wytyczne Krajowe posiadają charakter ogólny i stanowią jedynie horyzontalne ramy do uznania poniesionego przez beneficjenta wydatku w ramach realizacji dofinansowanego projektu. Powyższe wskazuje, iż zapisy Krajowych Wytycznych nie powinny być interpretowane w sposób zawężający, po to aby pozostawić możliwość ustanowienia szczegółowej regulacji w zakresie kwalifikowalności wydatków IZ poszczególnych RPO, które *nota bene* mają w tym zakresie kompetencję w świetle art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. To właśnie art. 26 ust. 1 pkt 6

u.z.p.p.r. jest podstawą prawną ustanowienia przez IZ RPO kryteriów uznania wydatków za kwalifikowalne.

Zgodnie z art. 36 ust. 3 pkt 1 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju: „*Minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego, w celu zapewnienia zgodności sposobu wdrażania programów operacyjnych z prawem Unii Europejskiej oraz spełnienia wymagań określanych przez Komisję Europejską, a także w celu zapewnienia jednolitości zasad wdrażania programów operacyjnych, może z uwzględnieniem art. 26, wydać wytyczne dotyczące programów operacyjnych w zakresie: pkt 1) szczegółowego opisu priorytetów programu operacyjnego; pkt 4a) kwalifikowania wydatków w ramach programów operacyjnych*”.

Z cytowanego przepisu wywieść należy, że uprawnienie IZ do ustanawiania własnych (szczegółowych) warunków uznania wydatków za kwalifikowalne sięga tak daleko, jak nie wchodzi w kolizję z postanowieniami Krajowych Wytycznych.

Rozwiązane to, o czym mowa w art. 36 ust. 3 u.z.p.p.r., ustanowione zostało celem zapewnienia zgodności sposobu wdrażania programów operacyjnych z prawodawstwem unijnych, spełnienia wymagań KE oraz celem zapewnienia jednolitości zasad wdrażania poszczególnych programów. Tymczasem w przypadku wystąpienia kolizji postanowień Krajowych Wytycznych z poszczególnymi wytycznymi w sprawie kwalifikowalności wytycznych (bądź innymi dokumentami właściwymi w przedmiocie kwalifikowalności wydatków) cel przepisu art. 36 ust. 3 u.z.p.p.r. nie zostałby osiągnięty.

Wyjść więc należy od tego, że na gruncie Krajowych Wytycznych dotyczących kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013 wydatki poniesione w związku z technikami finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia własności do danego dobra na beneficjenta uznać należy, za kwalifikujące się – pod pewnymi warunkami - do dofinansowania.

Pośrednim potwierdzeniem powyższego jest również fakt, iż w treści Krajowych Wytycznych w rozdziale 7 „*Wydatki niekwalifikowalne*” nie zostały wymienione wydatki ponoszone w związku z technikami finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności do danego dobra na beneficjenta, w szczególności tytułu umowy dzierżawy, leasingu, czy użytkowania.

Szczegółowe zasady odnoszące się do poszczególnych RPO omówione zostaną w pkt 5 oraz załączniku do niniejszego opracowania.

Powyższe ustalenia poczynione na gruncie regulacji krajowej pozostaną w mocy, jeżeli nie będą one naruszały (wchodziły w kolizję) przedmiotowo istotnych uregulowań wspólnotowych. Analizę przepisów prawa wspólnotowego w zakresie możliwości uznania za wydatek kwalifikowalny, wydatek który został poniesiony w ramach techniki finansowania, która nie powoduje natychmiastowego przeniesienia prawa własności rozpocząć należy od rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999.

W treści Rozdziału III „*Kwalifikowalność wydatków*” rozporządzenia 1083/2006 prawodawca wspólnotowy nie odniósł się do uznania za kwalifikowalne tych wydatków, które ponoszone są w ramach wykorzystania przez beneficjenta techniki finansowania, która nie powoduje natychmiastowego przeniesienia prawa własności. Jednocześnie w treści art. 56 ust. 4 rozporządzenia 1083/2006 wskazano, iż: „*Zasady kwalifikowalności wydatków ustanawia się na poziomie krajowym, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w rozporządzeniach szczególnych dotyczących*

*poszczególnych funduszy. Obejmują one całość wydatków zadeklarowanych w ramach programu operacyjnego”.*

Z treści art. 56 ust. 4 rozporządzenia 1083/2006 wynika więc, iż wstępnie można przyjąć wcześniej przeanalizowane na gruncie Wytycznych Krajowych warunki kwalifikowalności wydatków ponoszonych w ramach technik finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia własności za obowiązujące. Sformułowanie „wstępnie” sygnalizuje na warunkowość poczynionego stwierdzenia. Otóż, jedynie wówczas warunki uznania rzeczonoego wydatku zostaną uznane za obowiązujące, jeżeli rozporządzenie szczególne dotyczące poszczególnego funduszu nie stanowi inaczej.

Niniejsze opracowanie swoim przedmiotem dotyka 16 RPO oraz PORPW. Wszystkie ze wskazanych programów operacyjnych współfinansowane są z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR), co przesądza o tym, iż za „rozporządzenie szczególne dotyczące poszczególnego funduszu”, o którym mowa w art. 56 ust. 4 rozporządzenia 1083/2006 przyjąć należy rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999.

W tezie (4) Preambuły do rozporządzenia 1080/2006 prawodawca wspólnotowy odnosi się do treści omawianego powyżej art. 56 ust. 4 rozporządzenia 1083/2006: „*Rozporządzenie (WE) nr 1083/2006 stanowi, że zasady kwalifikowalności wydatków należy ustalać na poziomie krajowym z pewnymi wyjątkami, dla których niezbędne jest ustanowienie przepisów szczególnych. Należy więc ustanowić przepisy szczególne w odniesieniu do wyjątków dotyczących EFRR*”.

W myśl za tezą (4) Preambuły w art. 7 rozporządzenia 1080/2006 ustanowione zostały dwie grupy wydatków. Po pierwsze: te wydatki, które nie kwalifikują się do wsparcia z EFRR oraz (po drugie), te wydatki, których kwalifikowalność jest ograniczona. Wydatki ponoszone w ramach technik finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności nie zostały sklasyfikowane zarówno w grupie wydatków, które nie kwalifikują się do wsparcia z EFRR, jak i w grupie wydatków, których kwalifikowalność podlega ograniczeniom.

## **5.2. Warunki kwalifikowalności innych niż zakup technik finansowania - Wytyczne Krajowe**

Wytyczne Krajowe, jak wskazano w pkt 1, dopuszczają **techniki finansowania nie powodujące natychmiastowego przeniesienia własności** (rozdział 6.13 Krajowych Wytycznych):

*Do współfinansowania kwalifikują się wydatki poniesione w związku z technikami finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności do danego dobra na beneficjenta (podmiot użytkujący), w tym w szczególności wydatki poniesione w związku z zastosowaniem leasingu.*

Następnie w kolejnych sekcjach i podsekcjach Wytyczne Krajowe określają warunki i rodzaje wydatków kwalifikowalnych dla leasingu (6.13.1 – sekcja 1), w tym leasingu finansowego (podsekcja 1), leasingu operacyjnego (podsekcja 2) oraz leasingu zwrotnego (podsekcja 3), jak również dla innych niż leasing technik finansowania (6.13.2 – sekcja 2). Co do tych ostatnich Wytyczne Krajowe stanowią:

*Wydatki poniesione w związku z zastosowaniem innych technik finansowania kwalifikują się do współfinansowania z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności, jeśli zostaną spełnione następujące warunki:*

a) wydatki związane z zastosowaniem technik finansowania zostaną wskazane we wniosku o dofinansowanie projektu lub dokumentacji stanowiącej załącznik do wniosku o dofinansowanie bądź umowy o dofinansowanie projektu,

b) beneficjent wykaże, iż zastosowanie tych technik finansowania jest najbardziej efektywną metodą pozyskania danego dobra.

Wytyczne Krajowe rozróżniają zatem zakup danego przedmiotu (środka trwałego) od jego pozyskania za pomocą innych technik finansowania, a w ramach tychże technik rozróżniają leasing oraz inne techniki finansowania. Mając to na względzie w pierwszej kolejności należy przesądzić, czy inne niż zakup techniki finansowania muszą prowadzić do nabycia danego przedmiotu, a następnie ustalić co jest „leasingiem” w rozumieniu Krajowych Wytycznych, a co jest „inną techniką finansowania”.

Co do pierwszego zagadnienia to Wytyczne Krajowe mówiąc o innych technikach finansowania „nie powodujących natychmiastowego przeniesienia własności” sugerują, że chodzi jedynie o takie techniki, które powodują przeniesienie własności wprawdzie nie natychmiast, ale w terminie późniejszym. Wydaje się jednak, że sugestia taka byłaby mylna, bowiem już w kolejnych podsekcjach wśród takich technik finansowania wymienia się leasing operacyjny i leasing zwrotny, które nie zakładają własności po stronie beneficjenta, ani w terminie natychmiastowym, ani w terminie późniejszym. Dalej, Wytyczne Krajowe nazywają w tym przypadku beneficjenta „podmiotem użytkującym” i nie wymagają nawet, by inna technika finansowania zapewniała pozyskanie danego przedmiotu przez cały okres jego gospodarczej używalności, co potwierdza dopuszczenie leasingu operacyjnego. Pozwala to na przyjęcie stanowiska, że inne niż zakup techniki finansowania mają zapewniać beneficjentowi użytkowanie (korzystanie, używanie) danego przedmiotu, niezależnie od tego, czy finalnie beneficjent nabędzie własność tego przedmiotu i czy będzie go użytkował przez cały okres gospodarczej używalności.<sup>5</sup>

Drugie zagadnienie jest jeszcze trudniejsze do jednoznacznego przesądzenia. Otóż, w Wytycznych Krajowych „leasing finansowy”, „leasing operacyjny” oraz „leasing zwrotny” nie są zdefiniowane poprzez odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego, ale do standardu MSR 5. Każdorazowo użyto bowiem sformułowania „zgodnie z KSR nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa” jest to umowa leasingu (...)”. Tymczasem KSR nr 5 bardzo szeroko definiuje „umowę leasingu”:

**Umowa leasingu - jest to umowa leasingu nazwana w kodeksie cywilnym, zawarta na czas oznaczony, a także każda inna umowa zawarta na czas oznaczony, na mocy której jedna ze stron, zwana „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania korzyści drugiej stronie, zwanej „korzystającym” przedmiot leasingu, którym są składniki aktywów, jak np. nieruchomości, urządzenia, maszyny, środki transportu, wartości niematerialne i prawne. Umowami leasingu w rozumieniu Standardu są również umowy najmu i dzierżawy. W zakres umowy leasingu mogą również wchodzić dodatkowe (zależne) świadczenia związane z przedmiotem leasingu, jak np. utrzymanie lokali w stanie zdatnym do użytku (np. ogrzewanie, oświetlenie, woda, funkcjonowanie wind, utrzymanie czystości, ochrona) lub zapewnienie serwisu technicznego, oddanych w leasing maszyn i urządzeń.**

W rozumieniu KSR nr 5 umowami leasingu są więc także umowy najmu, dzierżawy i inne o podobnym charakterze, a nie wyłącznie umowa leasingu nazwana tak w przepisach Kodeksu cywilnego. Jeżeli więc Wytyczne Krajowe odwołują się przy definicji poszczególnych rodzajów leasingu do ich definicji zawartych w KSR nr 5 (zgodnych z definicjami z przepisów o

---

<sup>5</sup> Należy pamiętać, że wnioski te w tym miejscu są formułowane tylko na podstawie Krajowych Wytycznych, a wytyczne dla danego RPO, dokumenty programowe lub konkursu mogą wprowadzać dalsze warunki, czy nawet wyłączać kwalifikowalność określonej techniki finansowania.

rachunkowości), a te z kolei opierają się na tam zamieszczonej szerokiej definicji „umowy leasingu”, to można twierdzić, że również w rozumieniu Wytycznych Krajowych leasing obejmuje najem, dzierżawę i inne umowy o podobnym charakterze. Sprawa nie jest jednak jednoznaczna i dlatego też z ostrożności należałoby do tego typu umów stosować reguły obowiązujące zarówno dla leasingu, jak i dla innych niż leasing technik finansowania. Chodzi tutaj głównie o przestrzeganie uznania niektórych wydatków za niekwalifikowane w odniesieniu do leasingu, jak również o warunek wykazania, że wybrana technika finansowania jest najbardziej efektywną metoda pozyskania danego przedmiotu.

### **5.3. Kwalifikowalność IRU a efektywność pozyskania danego dobra i trwałość projektu**

Jeżeli chodzi o aspekt efektywności, to w pierwszej kolejności powołać się należy na Wytyczne Krajowe, w których jednym z kumulatywnych warunków uznania za kwalifikowalne wydatków poniesionych w związku z technikami finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia praw własności, jest wykazanie przez beneficjenta, iż zastosowanie danej techniki jest najbardziej efektywną metodą pozyskania określonego dobra.

W praktyce wątpliwości może budzić to, na jakiej podstawie stwierdzić należy, że IRU jest bardziej efektywną metoda pozyskania określonego dobra niż nabycie środka trwałego, a w zasadzie nawet, że jest najbardziej efektywną metodą, czyli metodą bardziej efektywną niż zakup i inne techniki finansowania.

W pierwszej kolejności odnieść się należy do działań podjętych w tym zakresie przez beneficjenta. To bowiem beneficjent obowiązany jest przedstawić stosowane uzasadnienie i dowody w treści dokumentacji aplikacyjnej, zwłaszcza w treści studium wykonalności, w ramach którego przeprowadzona zostaje m.in. analiza finansowa projektu, analiza w zakresie kwalifikowalności wydatków oraz analiza w zakresie specyfiki projektu, jako projektu z danej branży.

Beneficjent na podstawie wyników przeprowadzonych analiz ma wykazać, że to właśnie IRU - mimo faktu, iż nie niesie za sobą przeniesienia własności - jest najefektywniejszą techniką uzyskania określonego dobra. Okoliczności te powinny być wykazane poprzez przeprowadzone analizy zgodnie z przyjętymi metodologiami ich prowadzenia.

Obowiązujące w tym zakresie są zwłaszcza Wytyczne Ministerstwa Rozwoju Regionalnego w zakresie wybranych zagadnień związanych z przygotowaniem projektów inwestycyjnych, w tym projektów generujących dochód, a także wytyczne szczegółowe wydane przez IZ w przedmiocie przygotowania studium wykonalności. Przykładowo w województwie śląskim wydane zostały specjalne „Wytyczne do opracowania studiów wykonalności dla projektów z zakresu infrastruktury społeczeństwa informacyjnego”.

Co warte podkreślenia przywołane wyżej krajowe regulacje czerpią z rozwiązań wspólnotowych. Można w tym zakresie przytoczyć m.in. opracowania KE: „Analiza kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych: Przewodnik” oraz „Wytyczne dotyczące metodologii przeprowadzania analizy kosztów i korzyści (dokument roboczy nr 4)”.

Ocenę (weryfikację) przekazanej przez beneficjenta dokumentacji aplikacyjnej dokonuje Instytucja Zarządzająca, do zadań której należy w szczególności „wybór, w oparciu o kryteria, o których mowa w pkt 3, projektów, które będą dofinansowane w ramach programu operacyjnego”, o czym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 4 u.z.p.p.r., gdzie za kryteria, o których mowa w pkt 3 przyjąć należy kryteria wyboru projektów przygotowane przez IZ i zatwierdzone przez Komitet Monitorujący.



W praktyce, jak stanowi art. 31 ust. 1 u.z.p.p.r. celem „zapewnienia rzetelnej i bezstronnej oceny projektów w procesie wyboru projektów do dofinansowania mogą uczestniczyć eksperci posiadający specjalistyczną wiedzę lub umiejętności z poszczególnych dziedzin objętych programem operacyjnym”. To właśnie „eksperti posiadający specjalistyczną wiedzę lub umiejętności z poszczególnych dziedzin objętych programem” w toku tzw. „oceny merytorycznej” weryfikują prawidłowość przeprowadzonych analiz, których wynik wskazuje, że IRU mimo braku przeniesienia własności jest najefektywniejszą metodą uzyskania dobra. Przyjąć zatem trzeba, że to analizy wykonane przez beneficjenta oraz ich weryfikacja przez ekspertów oceniających wnioski o dofinansowanie, przesądza, czy w danym projekcie IRU może być uznane za najbardziej efektywną metodę pozyskania ciemnych włókien, kabli światłowodowych lub kanalizacji kablowej. Należy zwrócić uwagę, że omawiany warunek odnosi się do kryterium „efektywności pozyskania danego dobra”, a więc głównie czynników ekonomicznych i finansowych. Z drugiej jednak strony nie można pomijać innych warunków, jak choćby dostępność pozyskanego dobra, warunki jego utrzymywania przez właściciela, trwałość pozyskania oceniana m.in. poprzez warunki, w jakich właściciel będzie mógł dane dobro odebrać w wyniku rozwiązania umowy, w szczególności w okresie trwałości projektu. Ocena powinna być dokonana również w kontekście celów projektu, wymagań niezbędnych do ich osiągnięcia, jak również zapewnienia trwałości rezultatów i produktów projektu. Efektywność pozyskania danego dobra powinna być więc oceniana w szerokim kontekście całokształtu okoliczności związanych z danym projektem, działaniem i programem.

Wszystko to oznacza, że o ile na podstawie zapisów dokumentów programowych i wytycznych można stwierdzić, że w niektórych RPO wydatki na IRU nie mogą być kwalifikowalne, o tyle dla pozostałych nie można stwierdzić in abstracto, że w danym projekcie wydatki na IRU będą kwalifikowalne – o tym decyduje bowiem ocena efektywności pozyskania danego dobra w ramach konkretnych okoliczności związanych z poszczególnym projektem zgłoszonym do dofinansowania.

Pozyskanie ciemnych włókien, kabli światłowodowych i kanalizacji kablowej na zasadach IRU należy przeanalizować jeszcze w kontekście obowiązku zachowania trwałości projektu.

Obowiązek zachowania trwałości projektu wynika z przepisu art. 57 rozporządzenia Rady (WE) 1083/2006 i dotyczy okresu pięciu lat (w przypadku projektów realizowanych celem utrzymania inwestycji lub miejsc pracy stworzonych przez MŚP okres trzech lat) liczonego od daty zakończenia projektu, gdzie poprzez datę zakończenia projektu należy rozumieć termin zakończenia realizacji projektu określony w umowie o dofinansowanie projektu.

Za zapewnienie trwałości projektu przyjmuje się niepoddanie projektu znaczącej modyfikacji, gdzie o znaczącej modyfikacji przesądza wystąpienie:

1. modyfikacji mającej wpływ na charakter lub warunki realizacji projektu lub powodującej uzyskanie nieuzasadnionej korzyści przez przedsiębiorstwo lub podmiot publiczny, oraz
2. modyfikacji wynikającej ze zmiany charakteru własności elementu infrastruktury albo zaprzestania działalności produkcyjnej.

Podkreślić należy, że aby doszło do znaczącej modyfikacji projektu, potwierdzającej niezachowanie przez beneficjenta okresu trwałości projektu, winny wystąpić kumulatywnie minimum dwie ze wskazanych przesłanek, przy czym z każdej z grup przesłanek (odpowiednio z pkt 1 i pkt 2) powinna wystąpić co najmniej jedna.

W przypadku, w którym projekt będzie podlegał znaczącym modyfikacjom, a tym samym naruszona zostanie jego trwałość, to wydatki ponoszone na jego rzecz będą podlegały zwrotowi poprzez procedurę ich odzyskiwania.

Biorąc pod uwagę charakter IRU wskazać należy, że nie generuje on obligatoryjnego braku zachowania okresu trwałości projektu. Umowa IRU nie może być z pewnością zawarta na okres krótszy niż 5 lat od zakończenia projektu, gdzie poprzez datę zakończenia projektu należy rozumieć termin zakończenia realizacji projektu określony w umowie o dofinansowanie. Biorąc pod uwagę charakter oraz okres na jaki zostaje zawarte zobowiązanie tytułem IRU można przyjąć za gwarancję zachowania trwałości w omawianym zakresie. Gwarancję tę rozumieć należy jako brak występowania zwiększonego ryzyka dokonania znaczącej modyfikacji projektu niż ma to miejsce w odmiennych formach finansowania projektu, aczkolwiek pewne wątpliwości praktyczne budzi rozumienie przesłanki „*zmiana charakteru własności elementu infrastruktury*”, bowiem nie jest jasne, czy odnosi się on do stanu, w którym zmiana własności dotyczy zbycia prawa przez beneficjenta innemu podmiotowi, czy też przepis stosuje się odpowiednio do stanu, w którym właściciel przedmiotu (nie jest nim beneficjent, a podmiot, który udostępnia beneficjentowi używanie infrastruktury telekomunikacyjnej) zbywa przedmiot IRU.

Istotnym aspektem dla trwałości IRU jest zabezpieczenie beneficjenta przed rozwiązaniem umowy. IRU jako technika finansowania nie przewiduje przeniesienia własności, jest zaś jedynie nabyciem uprawnień do długookresowego wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej. Polskie przepisy o umowie najmu i dzierżawy zawierają też podstawy do rozwiązania takich umów, których nie można wyłączyć umownie. Wobec powyższego trudno ukształtować je jako zobowiązania „nieodwołalne”, „wieczyste”, czy też skuteczne erga omnes. Jednakże by zabezpieczyć w maksymalnym stopniu beneficjenta w zasadzie umowa powinna być zawarta na czas określony z datą pewną i podpisami notarialnie poświadczonymi, co wyłączy uprawnienia nabywcy rzeczy do wypowiedzenia umowy i umożliwi wpisanie roszczeń z umowy najmu do księgi wieczystej. Ponadto, treść umowy powinna w maksymalnym stopniu wyłączać możliwości rozwiązania umowy przez właściciela.

#### **5.4. Ogólne warunki kwalifikowalności wydatków**

Niezależnie od szczególnych warunków kwalifikowalności technik finansowania innych niż zakup środka trwałego, wydatki takie muszą oczywiście spełniać również ogólne warunki dotyczące wszystkich wydatków. Do tych ogólnych warunków należy:

1. poniesienie wydatku w okresie kwalifikowalności wydatków,
2. zgodność poniesionego wydatku z obowiązującymi przepisami tak prawa unijnego, jak przepisów krajowych,
3. zgodność poniesionego wydatku z postanowieniami Programu,
4. zgodność wydatku z kategoriami wydatków przewidzianych w treści umowy o dofinansowanie projektu,
5. wykazanie, iż wydatek jest niezbędny do realizacji projektu i został poniesiony w związku z realizacją projektu,
6. dokonanie wydatku w sposób oszczędny tj. w oparciu o zasadę dążenia do uzyskania założonych efektów przy jak najniższej kwocie wydatku,
7. należyte udokumentowanie poniesienia wydatków,

8. stan, w którym wydatek nie podlega wyłączeniom określonym w Rozdziale 7 Wytucznych Krajowych,
9. zgodność z zasadami określonymi przez IZ Programu.

#### **Ad. 1.**

W zakresie obowiązku poniesienia wydatku w okresie kwalifikowalności podkreślić należy, że wydatek oprócz zgodności przedmiotowej, aby mógł zostać dofinansowany (o czym przesądza kwalifikowalność tego wydatku) musi zostać poniesiony w okresie kwalifikowalności wydatków, gdzie okres ten rozpoczyna się z dniem rozpoczęcia obecnej perspektywy finansowej (agendy), a kończy z dniem jej zakończenia przy uwzględnieniu zasady n+2. Przy czym oprócz ogólnych ram czasowych kwalifikowalności wydatków, w treści umowy o dofinansowanie ustanowiony zostaje okres kwalifikowalności wydatków dla projektu.

Z powyższego wynika więc, że w przypadku, w którym w zakresie przedmiotowym IRU będzie uznane za wydatek kwalifikowalny, to beneficjent otrzyma współfinansowanie na jego poniesienie nawet wówczas, gdy np. wydatek ten poniósł przed datą zawarcia umowy o dofinansowanie projektu.

Od zasady zgodnie, z którą beneficjent uprawniony jest do kwalifikowalności tych wydatków, które poniósł przed zawarciem umowy o dofinansowanie istotnym wyjątkiem są projekty, które dofinansowano zgodnie z regułami związanymi z udzielaniem pomocy publicznej.

Przykładowo, reguły związane z ustaleniem okresu kwalifikowalności wydatków dla projektów współfinansowanych z RPO, w których udzielana jest pomoc publiczna w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej, z uwzględnieniem analizowanej tematyki, określa rozporządzenie MRR z dnia 7 grudnia 2009 r. w sprawie udzielania pomocy na inwestycje w zakresie: energetyki, infrastruktury komunikacyjnej, infrastruktury sfery badawczo-rozwojowej, lecznictwa uzdrowiskowego w ramach regionalnych programów operacyjnych (Dz.U. Nr 214, poz. 1661).

Zgodnie z przepisami wskazanego rozporządzenia, §13 ust. 1: *„Prace związane z realizacją projektu mogą się rozpocząć po złożeniu przez beneficjenta pomocy wniosku, o którym mowa w §12 ust. 1 i uzyskaniu przez beneficjenta pomocy od podmiotu udzielającego pomocy pisemnego potwierdzenia, z zastrzeżeniem szczegółowej weryfikacji wniosku, że projekt spełnia warunki uzyskania pomocy określone w §11 i kwalifikuje się do objęcia pomocą”*, co wyklucza możliwość kwalifikowalności wydatków poniesionych tuż po 1 stycznia 2007 r., tak jak ma to miejsce w ogólnych zasadach związanych z ustaleniem okresu kwalifikowalności wydatków.

Przy czym, *„przez rozpoczęcie prac związanych z realizacją projektu należy rozumieć podjęcie prac budowlanych lub pierwszego prawnie wiążącego zobowiązania do zamówienia ruchomych środków trwałych, z wyłączeniem przygotowania lub opracowania dokumentacji projektowej”*, co reguluje przepis §13 ust. 2 rozporządzenia.

Przy czym prace związane z przygotowaniem projektu tj. nadzór technicznych, przygotowanie dokumentacji technicznej, przygotowanie ekspertyz, badań, analiz: technicznych, finansowych, ekonomicznych, specjalistycznych, mogą się rozpocząć po dniu wejścia w życie rozporządzenia.

Jeżeli zaś chodzi o zakończenie okresu, w którym ponoszone wydatki mogą zostać uznane za kwalifikowalne, to zgodnie z §16 rozporządzenia *„Pomoc jest udzielana do dnia 31 grudnia 2013 r.”*.

## **Ad. 2.**

Zgodność poniesionego wydatku z obowiązującymi przepisami prawa unijnego, jak przepisów krajowych, rozumieć należy możliwie szeroko.

Wynika z tego fakt, iż aby IRU zostało uznane za wydatek kwalifikowalny, to oprócz możliwości nadania temu wydatkowi statusu wydatku kwalifikującego się do dofinansowania, beneficjent musi zapewnić jego wydatkowanie z przepisami merytorycznymi np. ustawą o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 106, poz. 675), ustawą – Prawo budowlane, czy też ustawą – Prawo ochrony środowiska.

## **Ad. 3.**

Aby IRU zostało uznane za wydatek kwalifikowalny, to poniesienie wydatku w tym przedmiocie musi być zgodne z postanowieniami Programu. Za „*postanowienia Programu*” należy przyjąć nie tylko postanowienia głównego dokumentu danego programu, ale także jego uszczegółowienie, a nawet dokumentację konkursową, na podstawie którego beneficjent ubiega się o dofinansowanie projektu.

Wymagane jest, aby wydatek czynił również za dość celom, które w ramach Programu zostały przypisane dla poszczególnych priorytetów, działań, poddziałań. Przykładowo, jeżeli oś priorytetowa 3. „*Spoleczeństwo informacyjne*” RPO woj. podkarpackiego zakłada: stworzenie warunków do rozwoju społeczeństwa informacyjnego w regionie; zmniejszenie zapóźnień technologicznych i informatycznych w zakresie rozwoju infrastruktury społeczeństwa informacyjnego; upowszechnienie dostępu do usług teleinformatycznych, a także do publicznej infrastruktury telekomunikacyjnej, to wydatek poniesiony na IRU musi zapewniać przyczynienie się do osiągnięcia co najmniej jednego z tych celów.

W konsekwencji, aby wydatek związany z IRU został uznany za kwalifikowalny, to jego poniesienie musi przyczyniać się do osiągnięcia celów wyznaczonych w danym programie dla działania i poddziałania.

Występującym w praktyce problemem jest naruszenie tzw. wewnętrznej linii demarkacyjnej. Naruszenie wewnętrznej linii demarkacyjnej objawia się tym, iż wydatek poniesiony w ramach jednego z działań (lub poddziałań) w większym stopniu przyczynia się do realizacji celów innego z działań (poddziałań) osi priorytetowej i programu niż tego działania (poddziałania), z alokacji którego beneficjent otrzymał środki dofinansowania na realizację projektu. W przypadku naruszenia przez beneficjenta w toku ponoszenia wydatku wewnętrznej linii demarkacyjnej wydatek zostaje uznany za niekwalifikowalny.

Obok wewnętrznej linii demarkacyjnej występuje również zewnętrzna linia demarkacyjna, która wyznacza granice pomiędzy uznaniem wydatku (część projektu) za kwalifikowalny w ramach poszczególnego programu operacyjnego. Okazać się bowiem może, że dany projekt zawiera wydatki, które zgodnie z zewnętrzną linią demarkacyjną nie powinny być realizowane w ramach tego programu operacyjnego, z którego projekt jest finansowany.

W dniu 6 sierpnia 2010 r. Komitet Koordynacyjny NSRO na lata 2007-2013 przyjął uchwałę nr 48, która zmieniła linię demarkacyjną pomiędzy programami operacyjnymi i jednoznacznie dopuściła finansowanie z Regionalnych Programów Operacyjnych sieci dostępowych budowanych łącznie z sieciami dystrybucyjnymi lub szkieletowymi.

Aktualne brzmienie Linii Demarkacyjnej jest następujące:

*„Budowa lub rozbudowa lokalnych lub regionalnych szerokopasmowych sieci szkieletowych lub dystrybucyjnych, z dopuszczeniem łącznie z nimi budowy lub rozbudowy sieci dostępowych.*

*Weryfikacja na poziomie Urzędu Marszałkowskiego, czy obszar planowany do objęcia siecią dostępową w ramach RPO nie jest jednocześnie objęty siecią, dla której złożono lub zatwierdzono wnioski o dofinansowanie z działania 8.4 PO IG. Dofinansowanie budowy infrastruktury sieci dostępowej w pierwszej kolejności powinno następować w ramach działania 8.4 POIG, natomiast dofinansowanie sieci dostępowej w ramach RPO wówczas, gdy dla danego obszaru nie ma projektu realizowanego z działania 8.4 POIG*

*Urząd Komunikacji Elektronicznej będzie wspierał instytucje zaangażowane we wdrażanie działania 8.4 PO IG oraz RPO w weryfikacji, czy na obszarze budowy sieci dostępowej nie jest planowana realizacja projektów w ramach działania 8.4 POIG. Urząd Komunikacji Elektronicznej będzie koordynował tworzenie i aktualizację list obszarów, na których jest możliwa budowa sieci dostępowej.*

*Publiczne Punkty Dostępu do Internetu.”*

#### **Ad. 4.**

Proces dofinansowania poniesienia wydatku rozpoczyna się od deklaracji beneficjenta w zakresie wskazania, które z wydatków znajdujących się w przedmiotowym zakresie projektu chce przedstawić do dofinansowania. Następuje to we wniosku o dofinansowanie.

Instytucja przyznająca środki (odpowiednio: instytucja zarządzająca, instytucja pośrednicząca lub instytucja pośrednicząca drugiego stopnia – instytucja wdrażająca) nie posiada uprawnień do odmowy dofinansowania wydatku (w przypadku, w którym projekt został wytypowany do dofinansowania, a umowa o dofinansowanie projektu została zawarta), jeżeli został on poniesiony zgodnie z obowiązującymi zasadami uznania wydatku za kwalifikowalny oraz, gdy wydatek ten ujęty został w umowie o dofinansowanie lub załącznikach do tej umowy, w szczególności we wniosku o dofinansowanie projektu.

Z powyższego wynika więc, że wydatek np. związany z IRU nie będzie uznany za kwalifikowalny w przypadku, w którym co prawda będzie on wskazany w wytycznych w sprawie kwalifikowalności jako wydatek, który może zostać dofinansowany, ale beneficjent nie ujmie go we wniosku o dofinansowanie, co z kolei przesądza o braku ujęcia tego wydatku w umowie o dofinansowanie projektu. Oczywiście warunkiem niezależnym od ujęcia IRU we wniosku o dofinansowanie jest wykazanie, że IRU jest w danym przypadku najbardziej efektywną metodą pozyskania przedmiotu.

#### **Ad. 5.**

Beneficjent zgłaszając do dofinansowania wydatek winien wykazać, że jest on niezbędny do realizacji projektu. Zgłaszając więc IRU jako wydatek kwalifikowalny w projekcie beneficjent powinien wykazać, iż do realizacji projektu konieczne jest pozyskanie do użytkowania przedmiotu objętego IRU, co może obejmować kanalizację kablową, kabel światłowodowy, ciemne włókna. Wykazanie niezbędności poniesienia wydatku w praktyce może polegać na wykazaniu, iż bez poniesienia określonego wydatku projekt nie może zostać zrealizowany. Przykładowo: w projekcie z zakresu społeczeństwa informacyjnego beneficjent wskazuje, iż bez pozyskania (nabycia) uprawnień do używania infrastruktury telekomunikacyjnej (np. kanalizacji kablowej z lub bez kabli światłowodowych, ewentualnie określonej liczby ciemnych włókien) nie jest w stanie zrealizować projektu, którego jednym z celów jest upowszechnienie szerokopasmowego dostępu do Internetu.

#### **Ad. 6.**

Kolejnym warunkiem jest dokonanie wydatku w sposób oszczędny, tj. w oparciu i zasadę dążenia do uzyskania założonych efektów przy jak najniższej kwocie wydatku łączy się w istocie z warunkiem uznania za kwalifikowalny wydatku. Warunek ten łączy się w pewnym zakresie z tym, by inna

technika finansowania była najbardziej efektywną metodą pozyskania danego dobra, bowiem element ekonomiczny w ramach oceny i porównania metod pełni istotną rolę.

W treści wytycznych mowa jest o „zasadzie dążenia do uzyskania założonych efektów przy jak najniższej kwocie wydatku”, gdzie przez „uzyskanie założonych efektów” należy rozumieć nie tylko efekt w postaci pozyskania danego dobra, ale również efekt w postaci wpływu na realizację projektu, w tym zwłaszcza jego celów. Oceniając kwalifikowalność IRU należy więc przede wszystkim ustalić, czy pozyskanie danego przedmiotu na zasadach IRU zapewni osiągnięcie założonych w projekcie efektów, bowiem tylko przesądzenie tej kwestii pozwala na dalsze badanie, czy IRU jest najbardziej efektywną metodą pozyskania tego przedmiotu i czy zapewniono najniższą kwotę wydatku.

#### **Ad. 7.**

Ważnym wymaganiem jest należyte udokumentowanie poniesienia wydatku, które rozumieć należy jako udokumentowanie faktu poniesienia określonego wydatku na określony przedmiot, w określonym czasie oraz w określonej kwocie.

Udokumentowany powinien być fakt, iż przedmiotowy wydatek ponoszony jest w związku z realizacją projektu w ramach Programu, który dofinansowany jest z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR). Co prawda, brak udokumentowania faktu współfinansowania projektu nie przesądza o naruszeniu przez beneficjenta wymogu należytego udokumentowania poniesienia wydatku, jednak może przesądzić o braku kwalifikowalności wydatku ze względu na niewypełnienie ciążącego na beneficjencie obowiązku informacji i promocji, którego jednym z wymogów jest odpowiednie oznaczenie dokumentacji projektu, w tym dokumentów związanych z ponoszeniem wydatków m.in. poprzez umieszczenie stosowanych logotypów oraz informacji o współfinansowaniu projektu.

Wydatek związany z IRU powinien zostać udokumentowany zgodnie z treścią rozdziału 6 podrozdziału 3 Wytycznych Krajowych „Dokumentowanie wydatków”. Wpierw wskazać należy, że „do współfinansowania kwalifikuje się wydatek, który został faktycznie poniesiony przez beneficjenta”. „Wyjątek stanowią projekty realizowane z udziałem partnera, w przypadku których wydatki mogą być ponoszone również przez partnera”. Za wydatek „faktycznie poniesiony” przyjmuje się wydatek poniesiony w „znaczeniu kasowym” tj. jako rozchód środków pieniężnych odpowiednio: z kasy lub rachunku beneficjenta (odpowiednio: partnera, jeżeli ten posiada uprawnienie do ponoszenia wydatków w projekcie).

Obok „faktycznego poniesienia” wydatku beneficjent (odpowiednio: partner) legitymować się musi „dowodem poniesienia wydatku”, za który przyjmuje się „zapłaconą fakturę, inny dokument księgowy o równoważnej wartości dowodowej (...)”.

Dodatkowo trzeba zastrzec, że Instytucje Zarządzające poszczególnych RPO oraz Instytucja Zarządzająca PORPW jest w kompetencji do ustanowienia własnych, bardziej szczegółowych zasad związanych z dokumentowaniem wydatków i również te zasady będą musiały być spełnione dla kwalifikowalności danego wydatku.

Problemem w praktyce może okazać się udokumentowanie IRU jako najefektywniejszej metody pozyskania danego dobra. Oczywiście beneficjent powinien dysponować studium wykonalności (lub równoważnym dokumentem), w ramach którego uzasadnione zostanie, iż rzeczywiste, długookresowe nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej jest najefektywniejszą techniką finansowania. Niemniej jednak studium wykonalności przygotowane jest w pewien okres przed samą realizacją projektu, a co za tym idzie analiza ekonomiczna, z której wynika, iż IRU jest najefektywniejszą metodą uzyskania danego dobra, w tym wskaźniki w niej przyjęte mogą ulec

zmianie, choćby ze względu na zmieniającą się sytuację na rynku, która wprost wpływa na warunki IRU. Co więcej, faktyczna dostępność przedmiotu na zasadach IRU oraz konkretne warunki tej dostępności najczęściej będą znane dopiero w toku realizacji projektu, a więc już po ocenie wniosku o dofinansowanie i podpisaniu umowy.

Może więc okazać się, że deklarowana pierwotnie największa efektywność IRU jako techniki finansowania, w momencie ponoszenia wydatku de facto nie występuje, co będzie rodziło problemy z kwalifikowalnością takich wydatków.

#### **Ad. 8.**

Wytyczne Krajowe w zakresie uznawania wydatków za kwalifikowalne (a w ślad za nią również przedmiotowe wytyczne programów regionalnych, które listę mogą jeszcze poszerzać) ustanawiają katalog wydatków niekwalifikowalnych. W Wytycznych Krajowych zbiorze wydatków niekwalifikowalnych znajduje się w Rozdziale 7 „Wydatki niekwalifikowalne”.

Niekwalifikowalność wydatków, które zostały wskazane w treści Rozdziału 7 posiada charakter bezwarunkowy, tzn. nawet w przypadku, w którym wydatek byłby konieczny do realizacji projektu oraz spełniał szereg dalszych wymogów uznania go za kwalifikowalny, a znajdował się w zbiorze wydatków, które usystematyzowane zostały w Rozdziale 7, to i tak nie ma możliwości, by został on uznany za taki wydatek, którego poniesienie zostanie współfinansowane.

Odnosząc się zaś do IRU jako przedmiotu analizy, to wskazać należy, że IRU w Rozdziale 7 Wytycznych Krajowych nie zostało wymienione.

Zwrócić jednak należy uwagę, że IRU nie jest nazwanym typem umowy i nie można nawet stwierdzić jednoznacznie, jakie cechy są konstytutywne dla IRU w praktyce obrotu gospodarczego, a tym samym nie jest wykluczona kwalifikacja IRU jako leasingu, zwłaszcza w rozumieniu MSR nr 5. W przypadku leasingu rozdział 7 Wytycznych Krajowych uznaje za wydatki niekwalifikowalne: „wydatki związane z zawarciem umowy leasingu, o których mowa w pkt 6 Sekcji 1 Podrozdziału 6.13”, tj. „wydatki związane z umową leasingu, w szczególności marżę finansującego, opłatę ubezpieczeniową (...)”, jak również „pozostałe wydatki” związane z leasingiem „inne niż wyszczególnione w pkt 1” Podrozdziału 6.13, Sekcji 1 („W przypadku zastosowania w ramach projektu finansowania w drodze leasingu, wydatkiem kwalifikującym się do współfinansowania jest część raty leasingowej związanej ze spłatą kapitału dobra leasingowanego przez beneficjenta, z zastrzeżeniem postanowień zawartych w pkt 3 Podsekcji 1”). Ponadto, pkt 3 Podsekcji 1 traktuje o kwalifikowalności wydatków związanych z leasingiem: „w przypadku, gdy partnerem beneficjenta jest firma leasingowa (leasingodawca), oraz zachowane są warunki określone w Sekcji 1 Podrozdziału 13”. Zgodnie z jego literą „do współfinansowania może kwalifikować się wydatek poniesiony przez leasingodawcę na zakup dobra leasingowanego beneficjentowi w związku z realizacją projektu. W takim przypadku wydatki poniesione przez beneficjenta na opłacenie rat związanych z leasingiem tego dobra stanowią wydatki niekwalifikowalne”.

#### **Ad. 9.**

Wymogiem uznania wydatku za kwalifikowalny w świetle Wytycznych Krajowych jest także „zgodność z zasadami określonymi przez IZ Programu”, co w sposób jednoznaczny potwierdza pierwotnie ukształtowaną tezę, iż nie ma praktycznej możliwości ustalenia kwalifikowalności wydatku bez analizy zapisów wytycznych dla danego programu.

Dlatego też badając możliwość uznania IRU jako wydatku kwalifikowalnego nie można poprzestać na analizie Wytycznych Krajowych, a konieczne jest dokonanie tego ustalenia również na gruncie

wytycznych wydawanych przez poszczególne IZ RPO, których fragmenty dotyczące IRU i działań dotyczących społeczeństwa informacyjnego zebrano w załączniku do niniejszego opracowania.

### **5.5. Kwalifikowalność poszczególnych płatności a okres trwania zobowiązania**

Beneficjent uzyskując uprawnienie do długookresowe, wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej ponosi z tego tytułu koszty. W przypadku IRU zdecydowaną większość tychże kosztów ponosi z chwilą uzyskania uprawnień, czyli na początku umowy, w postaci opłaty jednorazowej odpowiadającej znacznej części wartości rynkowej przedmiotu IRU, a następnie płaci właścicielowi wynagrodzenie miesięczne związane z kosztami utrzymania przedmiotu IRU.

Kwalifikowalność wydatku w postaci opłaty jednorazowej (o ile inne warunki uznania wydatku za kwalifikowalny są spełnione, w szczególności wydatki na IRU nie są z góry wykluczone w danym RPO jako niekwalifikowalne) poniesionej z chwilą uzyskania uprawnień nie powinna budzić większych wątpliwości, jeżeli przedmiot IRU jest udostępniany na okres gospodarczej używalności. Należy przy tym pamiętać, że w razie zaliczenia IRU do leasingu wydatkiem kwalifikowalnym nie jest marża udostępniającego przedmiot IRU.

Większe wątpliwości dotyczą wynagrodzenia miesięcznego płaconego przez cały wieloletni okres trwania umowy.

Zwrócić bowiem należy uwagę, że zobowiązanie w ramach IRU zawierane jest zwyczajowo na około 15 – 20 lat. Wręcz niektóre z wytycznych programowych wydawanych przez IZ poszczególnymi RPO zawierają w swoich ramach okres trwania zobowiązania w ramach IRU jako przesłankę uznania przedmiotowego wydatku jako kwalifikującego się do dofinansowania. Przykładowo w RPO woj. dolnośląskiego, woj. łódzkiego oraz woj. lubelskiego IRU jest wydatkiem kwalifikowalnym jeżeli zobowiązanie w ramach tej techniki finansowania zawarte zostaje na przynajmniej 20 lat.

Mimo faktu, iż poszczególne wytyczne programowe zawierają w swoich dyspozycjach obowiązek zawierania przez beneficjentów IRU na przynajmniej 20 lat nie przesądza wcale o tym, że przez całość tego okresu wydatki związane z IRU będą posiadać status wydatku kwalifikowalnego, a co za tym idzie beneficjent będzie do ich poniesienia otrzymywać współfinansowanie. Należy bowiem zauważyć, że zarówno wytyczne w przedmiocie kwalifikowalności wydatków (horyzontalne i programowe), jak i umowa o dofinansowanie projektu regulują okres, w którym poniesiony w projekcie wydatek może zostać uznany za kwalifikowalny.

Ogólny okres kwalifikowalności wydatków pokrywa się z okresem trwania agendy tj. perspektywy finansowej z uwzględnieniem okresu wynikającego z zasady n+2. Oprócz ogólnych ram czasowych, o których mowa w wytycznych, w treści umowy o dofinansowanie ustanowiony zostaje okres kwalifikowalności wydatków dla projektu, którego realizację reguluje umowa. Okres kwalifikowalności wydatków dla projektu musi mieścić się w ogólnym okresie kwalifikowalności wydatków, inaczej bowiem godzi w zapisy m.in. Wytycznych Krajowych, co przesądza o braku kwalifikowalności wydatków, które poniesione zostały po okresie kwalifikowalności.

Wszelkie dalsze wydatki poniesione po zakończeniu okresu kwalifikowalności wydatków dla danego projektu, w tym wydatki związane z IRU, nie będą mogły być wydatkami współfinansowanymi.

Natomiast co do opłat miesięcznych ponoszonych w okresie kwalifikowalności, to wydaje się, że taka opłata za utrzymanie łącza, kanalizacji lub ciemnych włókien ma charakter opłaty (ogólnej) tytułem eksploatacji przedmiotu pozyskanego do używania, co w zasadzie uniemożliwia uznanie jej za wydatek kwalifikowalny. Nie można jednak wykluczyć, że część takiej opłaty miesięcznej w danym przypadku nie będzie związana z utrzymaniem przedmiotu IRU, lecz w istocie będzie stanowiła ratę



wynagrodzenia za pozyskanie go na zasadach IRU, tworząc całość z płaconą na początku umowy jednorazową opłatą wstępną (np. opłata wstępna w wysokości 50% wartości rynkowej przedmiotu IRU, a następnie do równych opłat miesięcznych związanych z utrzymaniem przedmiotu IRU w pierwszych trzech latach doliczane jest 10% wartości rynkowej, co łącznie stanowiłoby rozłożone na raty 80% wartości rynkowej). Taka część opłaty miesięcznej mogłaby być uznana za wydatek kwalifikowalny. Brak jest tutaj możliwości sformułowania jednorodnych generalnych zasad, co wynika z różnorodności możliwości jego ukształtowania w kontekście polskich przepisów oraz z niedookreśloności zarówno co do natury tego stosunku prawnego, jak i jego konkretnych warunków.

## **6. PROGRAM OPERACYJNY ROZWÓJ POLSKI WCHODNIEJ – PROJEKT SSPW**

W projekcie SSPW realizowanym w ramach PORPW wydatki na IRU kwalifikowane są na zasadach wskazanych w pkt 5 i nie ma szczególnych reguł, ani ograniczeń. Odpowiednio więc zastosowanie znajdują dyspozycje Krajowych Wytyczne dotyczące kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013.

## **7. REGIONALNE PROGRAMY OPERACYJNE**

Poszczególne IZ RPO na niwie przepisu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 ze zm.) określają kryteria kwalifikowalności wydatków objętych dofinansowaniem. Dlatego też w ramach dokumentów programowych (zwłaszcza Uszczegółowień do Programów) oraz wytycznych poszczególnych IZ RPO wprowadzone zostały szczególne regulacje i ograniczenia, które przedstawiono w załączniku do niniejszego opracowania.

Poniżej dokonano analizy kilku wybranych RPO w zakresie uznania IRU za wydatek kwalifikowalny. Dobór próby pięciu RPO został dokonany na podstawie różnorodności uregulowań, by jak najszerszej zobrazować spektrum możliwości i różnorodność przyjętych rozwiązań.

### **RPO woj. lubelskiego**

Instytucja Zarządzająca dla RPO Województwa Lubelskiego w „Wytycznych dotyczących kwalifikowania wydatków w ramach RPO WL na lata 2007-2013 – Podręcznik kwalifikowalności wydatków” postanowiła: „Wydatek na nabycie IRU (ang. *Indefeasible Right of Use*) – nieodwoływalnego prawa używania na okres przynajmniej 20 lat. Jest to rzeczywiste, długookresowe nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej, pozwalające na działanie przez Beneficjenta w sferze finansowo – księgowej, jak gdyby był właścicielem infrastruktury. Aby wydatek mógł zostać uznany za kwalifikowany należy wykazać w studium wykonalności, iż budowa nowej infrastruktury jest nieuzasadniona z ekonomicznego punktu widzenia, dowodząc jednocześnie, iż nasycenie infrastruktury telekomunikacyjnej jest tak duże, że nowa inwestycja jest bezzasadna”.

Wydatki na IRU zostały więc uregulowane wprost w wytycznych regionalnych w kontekście ich kwalifikowalności, przy czym dodano – względem Wytycznych Krajowych – dodatkowe warunki.

Pierwszym z przedmiotowo istotnych warunków uznania IRU za koszt kwalifikowalny jest okres trwania zobowiązania. Uznanie wydatku za kwalifikowalny wystąpi jedynie w przypadku, w którym nieodwołalne prawo używania zostało przewidziane na przynajmniej 20 lat. Jeżeli okres nieodwołalnego prawa używania wynosić będzie mniej niż 20 lat, wówczas IRU będzie kosztem niekwalifikowalnym. IRU jeżeli będzie trwało krócej niż 20 lat będzie niekwalifikowalne także w okresie realizacji projektu.

Po drugie: aby wydatek na IRU mógł zostać kwalifikowalny w studium wykonalności inwestycji beneficjent zobowiązany jest wykazać, że inwestycja w budowę nowej infrastruktury jest nieuzasadniona z ekonomicznego punktu widzenia, co koresponduje z zasadami wydatkowania środków publicznych z art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 ze zm.), w tym zwłaszcza z zasadą uzyskiwania najlepszych efektów z poniesionych nakładów. Jednocześnie, obok uzasadnienia ekonomicznego, beneficjent w treści studium wykonalności dowieść musi, że nasycenie infrastruktury telekomunikacyjnej jest tak duże, że nowa inwestycja jest bezzasadna. W uproszczeniu można więc przyjąć, że IRU jest kwalifikowane wówczas, gdy ze względu na istniejącą infrastrukturę budowa nowej jest nieuzasadniona, a do tego koszt pozyskania IRU czyni budowę nowej infrastruktury nieuzasadnioną ekonomicznie. Jeżeli więc infrastruktura istnieje, ale nie jest dostępna lub też warunki finansowe dostępu są takie, że ekonomicznie uzasadnione byłaby budowa nowej infrastruktury, to wówczas IRU nie jest kwalifikowalne. Warunki szczególne, o których mowa powyżej posiadają charakter kumulatywny, a brak wystąpienia któregośkolwiek z nich przesądza o uznaniu wydatku związanego z IRU za wydatek niekwalifikowalny.

Ponadto zauważyć trzeba, że kwalifikowalne są tylko „wydatki na nabycie IRU”, co naszym zdaniem nie obejmuje opłat miesięcznych związanych z utrzymaniem infrastruktury. Przedmiotem IRU może być infrastruktura telekomunikacyjna, a więc m.in. kanalizacja kablowa, kable światłowodowe, ciemne włókna. Umowa powinna mieć klauzulę wyłączności na używanie oraz zawierać takie postanowienia, które umożliwią beneficjentowi działanie jak właściciel w sferze finansowo-księgowej, co obejmuje m.in. wprowadzenie przedmiotu do ewidencji środków trwałych beneficjenta. Ponadto, treść umowy powinna w zasadzie kształtować prawo beneficjenta jako „nieodwołalne”.

Powyższe warunki szczególne dla uznania IRU za wydatek kwalifikowalny nie przesądzają o kwalifikowalności wydatku w przypadku, w którym beneficjent naruszy ogólne zasady kwalifikowalności wydatku ustanowione dla Programu.

Jednocześnie wskazać należy, że w tych samych wytycznych zamieszczono również warunki dla kwalifikowalności wydatków z tytułu leasingu oraz innych technik finansowania, które są zbieżne z omówionymi w pkt 5 Wytycznymi Krajowymi. Dlatego też istotne jest, czy wobec odrębnego uregulowania wydatków na IRU w ramach osi 4 infrastruktura telekomunikacyjna może być pozyskana w drodze leasingu lub innej techniki finansowania. Nie uzurpując sobie prawa do definitywnego przesądzenia tej kwestii wydaje się, że postanowienia dotyczące IRU nie wykluczają możliwości pozyskania infrastruktury telekomunikacyjnej w ramach typowych umów leasingu, najmu lub dzierżawy, o ile spełnione będą warunki właściwe dla leasingu i innych technik finansowania, co dotyczy również poszczególnych wydatków (np. w przypadku typowej umowy dzierżawy kwalifikowalny może być co najwyżej czynsz w okresie kwalifikowalności).

## **RPO woj. dolnośląskiego**

W tym przypadku regulacja jest zbliżona do RPO woj. lubelskiego, aczkolwiek wykazuje interesujące różnice. Po pierwsze, warunki związane z kwalifikowalnością IRU nie zostały sformułowane w wytycznych dotyczących kwalifikowalności, lecz w uszczegółowieniu dolnośląskiego RPO. Przesądza o tym dyspozycja Uszczegółowienia, w ramach której za koszt niekwalifikowalny uznaje się m.in. „Wydatki na utrzymanie dotychczasowej infrastruktury i wydatki bieżące: np. koszt dzierżawy łącz (za wyjątkiem wydatków związanych z rezerwacją częstotliwości i zakupu praw użytkowania włókien światłowodowych w formie prawnej IRU (Indefeasible Right of Use)).”

IRU w projekcie dofinansowanym z RPO WD będzie uznany za wydatek kwalifikowalny jedynie w przypadku, w którym rzeczywiste długookresowe nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej trwać będzie przynajmniej 20 lat. A contrario, o czym mowa w treści Uszczegółowienia, za wydatek niekwalifikowalny uznane zostanie IRU zawarte na okres poniżej 20 lat. Przesądza o tym kolejny zapis w Uszczegółowieniu RPO WD ujęty w wykazie wydatków niekwalifikowalnych: „*Wydatek na nabycie nieodwoływalnego prawa używania IRU (Indefeasible Right of Use) na okres poniżej 20 lat (rzeczywiste, długookresowe nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej)*”.

IRU zostało więc zdefiniowane identycznie jak w lubelskim RPO, co dotyczy wyłączności, „nieodwołalności”, używania infrastruktury telekomunikacyjnej.

Jednakże drugą różnicą jest to, że nabycie uprawnień na okres przynajmniej 20 lat jest jedynym warunkiem szczegółowym w zakresie kwalifikowalności IRU. Podkreślić jednak należy że o kwalifikowalności wydatku, w tym również o kwalifikowalności IRU, nie przesądza jedynie wypełnienie przez beneficjenta warunków szczegółowych. Dlatego też także w tym przypadku aktualne są warunki z Wytycznych Krajowych, które wymagają, by dana technika finansowania pozyskania przedmiotu była najbardziej efektywna, czego wykazanie leży po stronie beneficjenta.

Na marginesie można wskazać, że oba przytoczone wyżej sformułowania pozwalają na przyjęcie stanowiska, że dopuszczalność kwalifikowalności wydatków na pozyskanie IRU dotyczy nie tylko ciemnych włókien, ale wszelkiej infrastruktury telekomunikacyjnej, w tym kanalizacji kablowej.

## **RPO woj. lubuskiego**

Przykład lubuskiego RPO – odmiennie niż omówione wyżej przypadki – pokazuje, że wydatki związane z IRU mogą być zaliczone do wydatków niekwalifikowalnych. Zarówno Uszczegółowienie, jak i wytyczne w sprawie kwalifikowalności wydatków z ramach LRPO nie odnoszą się bezpośrednio do IRU, dlatego też zastosowanie znajdują tutaj określone w wytycznych regionalnych reguły dotyczące innych technik finansowania.

Powyższe reguluje część II „Warunki uznania za kwalifikowalne poszczególnych rodzajów wydatków”, ust. 6 „*Leasing i inne techniki finansowania nie powodujące natychmiastowego przeniesienia praw własności*”. Dalej wytyczne stanowią:

*„Do współfinansowania kwalifikują się wydatki poniesione w związku z technikami finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności do danego dobra na Beneficjenta (podmiot użytkujący), w tym w szczególności wydatki poniesione w związku z zastosowaniem leasingu lub innych technik finansowania pod warunkiem, że dobro stanie się własnością Beneficjenta najpóźniej w dniu zakończenia realizacji projektu. Wykup przedmiotu leasingu nie jest obowiązkowy wyłącznie w sytuacji gdy przedmiot leasingu służy tylko jako środek niezbędny w procesie realizacji projektu, np. w projekcie budowy drogi leasing maszyn budowlanych*

*służących do wybudowania drogi. W takiej sytuacji Beneficjent musi zagwarantować, że przedmiot leasingu jest w okresie realizacji projektu wykorzystywany wyłącznie do realizacji zadań związanych z projektem”.*

Jeżeli więc dane dobro stanie się własnością beneficjenta najpóźniej w dniu zakończenia realizacji projektu wówczas wydatek zostanie uznany za kwalifikowalny. Zaś w przypadku, w którym dobro stanie się własnością beneficjenta dopiero po zakończeniu realizacji projektu lub w ogóle nie zostanie własnością beneficjenta, to wówczas wydatek taki za nie będzie uznany za kwalifikowalny. Jak ustalono w części opisującej istotę (naturę) IRU, nie należy do niej nabycie własności przedmiotu objętego tym prawem, zwłaszcza w krótkim okresie, jakim jest zakończenie realizacji projektu. Z tego powodu wydatki na nabycie IRU do kanalizacji kablowej, łączy światłowodowych, ciemnych włókien i innej infrastruktury telekomunikacyjnej, należałoby uznać w całości za wydatki niekwalifikowalne.

### **RPO woj. mazowieckiego**

Uszczegółowienie dla RPO woj. mazowieckiego nie wprowadza regulacji w zakresie uznania poszczególnych wydatków za kwalifikowalne, odwołując się w tym zakresie do postanowień Wytycznych Krajowych oraz Wytycznych w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Mazowieckiego 2007-2013.

W treści przywołanych wytycznych programowych IRU („zakup praw użytkowania włókien światłowodowych w formie prawnej IRU”) uznane zostało za wydatek kwalifikowalny, przy czym Instytucja Zarządzająca nie uregulowała żadnych szczególnych warunków uznania IRU za wydatek kwalifikujący się do dofinansowania w ramach Programu. Powyższe przesądza o tym, że kwalifikowalność IRU analizowana będzie w oparciu o ogólne warunki kwalifikowalności wydatków ponoszonych w ramach RPO WM, wśród których nie ma warunku, by okres IRU wynosił minimum 20 lat, natomiast jest warunek, by była to najbardziej efektywna metoda pozyskania danego dobra.

### **RPO woj. wielkopolskiego**

Interesującą regulację zawiera Wielkopolski RPO. Otóż, zarówno wytyczne, jak i uszczegółowienie RPO zaliczają do wydatków niekwalifikowanych: „**koszty dzierżawy łączy (za wyjątkiem dzierżawy łączy dostępowych dla sieci szkieletowej w przypadku, gdy są faktycznie poniesione przez beneficjenta)**”. Po pierwsze, trudno stwierdzić co dokładnie oznacza wyjątek zawarty w nawiasie, który mówi o łączych dostępowych dla sieci szkieletowej, zdefiniowanej w Uszczegółowieniu jako *sieć łącząca zwykle mniejsze sieci lokalne, grupy robocze; sieć przez którą przesyłana jest największa liczba informacji; urządzenia wchodzące w strukturę sieci szkieletowej z reguły odpowiedzialne są za funkcjonowanie całej sieci na określonym obszarze*. Po drugie, nie jest jasne, czy chodzi o dzierżawę łączy w sensie cywilistycznej dzierżawy, czyli oddania przedmiotu do używania i pobierania pożytków, czy chodzi tylko o usługę dzierżawy łączy telekomunikacyjnych w rozumieniu prawa telekomunikacyjnego. Po trzecie, mowa jest o „dzierżawie łączy” i nie jest jasne co owe „łącza” obejmują – wydaje się, że obejmują zarówno kable, jak i przewody oraz włókna w kablach, które mogą być wykorzystywane do transmisji sygnału telekomunikacyjnego – zapis ten nie obejmowałby zatem kanalizacji kablowej.

**Podsumowując** analizę powyższych przykładów stwierdzić należy, że poszczególne RPO w sposób skrajnie odmienny regulują uznanie IRU jako wydatku kwalifikującego się do współfinansowania, wykazując w tej kwestii znaczną różnorodność.

Od uznania kwalifikowalności IRU na ogólnych warunkach określonych w Wytycznych Krajowych dla innych niż zakup technik finansowania (woj. mazowieckie), poprzez warunkowanie uznania kwalifikowalności od spełnienia zarówno warunków ogólnych, jak i warunków szczegółowych ustanawianych w ramach danego RPO (woj. dolnośląskie, woj. lubelskie), aż po ustanowienie szczegółowych warunków kwalifikowalności wykluczających uznanie IRU za wydatek kwalifikowalny (woj. lubuskie), czy też uregulowań, które nie pozwalają na jednoznaczne ustalenia (woj. wielkopolskie).

W miejscu tym uwypuklić należy znaczny zakres autonomii IZ RPO do stanowienia obowiązujących w poszczególnych Programach zasad kwalifikowalności wydatków i podkreślić należy, że każdy z omówionych przykładów mieści się w granicach tej autonomii i nie jest sprzeczny z postanowieniami Wytycznych Krajowych.

## **8. SZCZEGÓLNE REGUŁY DLA REGIONALNEJ POMOCY INWESTYCYJNEJ – TYP B**

W niektórych projektach dotacja jest już pomocą publiczną udzielana w ramach wyłączeń grupowych dla regionalnej pomocy inwestycyjnej, o której mowa w art. 13 rozporządzenia Komisji WE 800/2008.

W pierwszej kolejności mają do niej zastosowanie przepisy rozporządzenia Komisji WE 800/2008. Art. 13 ust. 7 tego rozporządzenia stanowi:

***Koszty związane z nabyciem aktywów objętych najmem/dzierżawą, innych niż grunty i budynki, uwzględnia się jedynie w przypadku, gdy najem/dzierżawa ma postać leasingu finansowego oraz obejmuje zobowiązanie do nabycia aktywów z dniem upływu okresu najmu/dzierżawy. W odniesieniu do najmu/dzierżawy gruntów i budynków najem/dzierżawa musi trwać przez okres co najmniej pięciu lat od przewidywanego terminu zakończenia projektu inwestycyjnego lub trzech lat w przypadku MŚP. Nabywane aktywa są aktywami nowymi, przy czym zasada ta nie dotyczy MŚP oraz przejęć.***

Przepis powyższy należy interpretować szeroko i stosować do każdej formy nabycia prawa do korzystania z aktywów innych niż grunty i budynki, choćby nawet nie była stricte najmem lub dzierżawą. W konsekwencji, dotyczyłby również tzw. nieodwołalnego prawa dzierżawy (IRU), a tym samym „dzierżawa” kabli/włókien światłowodowych musiałaby przybrać postać leasingu finansowego oraz obejmować zobowiązanie do nabycia aktywów z dniem upływu okresu leasingu. Wyklucza to dzierżawę na zasadach IRU, bowiem nie zakłada ona zobowiązania do nabycia prawa własności.

W dalszej kolejności należy stosować przepisy krajowego rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego (Dz.U. 2009/214/1661). Rozporządzenie było wprawdzie notyfikowane jako program pomocowy, ale w ramach wyłączenia dla „regionalnej pomocy inwestycyjnej”, o której mowa w rozporządzeniu Komisji WE 800/2008. Notyfikacja była konieczna ze względu na przeznaczenie pomocy dla konkretnych sektorów działalności gospodarczej (art. 1 ust. 4 rozporządzenia 800/2008).

Zgodnie z §7 rozporządzenia MRR:

*Do wydatków kwalifikowalnych w ramach nowej inwestycji zalicza się niezbędne do realizacji projektu wydatki poniesione na: (...)*

*3) nabycie lub wytworzenie środków trwałych, w tym:*

- a) budowli i budynków pod warunkiem, że ich nabycie pozostaje w bezpośrednim związku z celami projektu inwestycyjnego objętego pomocą,
- b) maszyn i urządzeń,
- c) narzędzi, przyrządów i aparatury,
- d) wyposażenia technicznego dla prac biurowych,
- e) infrastruktury technicznej związanej z nową inwestycją, w szczególności dróg wewnętrznych, przewodów lub urządzeń wodociagowych, kanalizacyjnych, ciepłowniczych, elektrycznych, gazowych lub telekomunikacyjnych; (...)

**2. Nabycie środków trwałych, o których mowa w ust. 1 pkt 3, może nastąpić również w drodze umowy leasingu.**

**3. W przypadku gdy przedmiotem umowy, o której mowa w ust. 2, jest leasing ruchomych środków trwałych, powinna ona zawierać zobowiązanie do przeniesienia własności tych środków na beneficjenta pomocy po zakończeniu trwania umowy. (...)**

**5. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, powinny być nowe, z wyłączeniem środków trwałych nabytych przez beneficjenta pomocy będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą lub środków trwałych nabytych w ramach projektu, o którym mowa w § 5 ust. 3 pkt 2.**

Z przepisów powyższych wynika, że kwalifikowalność wydatków na pozyskanie IRU do infrastruktury telekomunikacyjnej napotyka trojaki rodzaj przeszkody.

Po pierwsze, warunki pozyskania IRU musiałyby przybrać postać umowy leasingu. Dyskusyjne może być, czy przepisy rozporządzenia posługują się pojęciem „umowa leasingu” w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, czy raczej przepisów o rachunkowości lub przepisów podatkowych. W dwóch ostatnich przypadkach IRU mogłoby zostać uznane za „umowę leasingu”. Wydaje się jednak, że prawodawca miał na myśli jednak „umowę leasingu” w rozumieniu przepisów K.c., gdyby bowiem odwoływał się do przepisów o rachunkowości lub podatkowych, to – zgodnie z wytycznymi wspólnotowymi - ograniczyłby się do wskazania leasingu finansowego, a nie każdej postaci leasingu. Tylko rozumienie „umowy leasingu” zgodnie z przepisami K.c. zapewnia zgodność z wytycznymi, co z drugiej strony zamykałoby drogę do uznania IRU za wydatek kwalifikowanym. Podkreślić jednak trzeba, że kwestia ta nie jest przesądzona i możliwe są różne interpretacje.

Po drugie, pozyskanie danego dobra na warunkach IRU nie zakłada zobowiązania do przeniesienia własności na beneficjenta po zakończeniu trwania umowy. Wprawdzie dodanie do umowy IRU takiego zobowiązania nie jest wykluczone, ale znacząco zredukowałoby atrakcyjność tej techniki finansowania.

Po trzecie, pewnym ograniczeniem w odniesieniu do przedsiębiorców spoza sektora MŚP jest wymóg, by środki trwałe były nowe, przy czym tworzy to zdecydowanie większą barierę dla wykorzystywania istniejącej kanalizacji kablowej niż dla wykorzystywania samych kabli światłowodowych (ciemnych włókien).

## 9. PODSUMOWANIE

- IRU (ang. Indefeasible Right of Use, nieodwoływalne prawo używania) – w rozumieniu Regionalnych Programów Operacyjnych oraz praktyki obrotu gospodarczego w sektorze telekomunikacyjnym - oznacza rzeczywiste, długookresowe (ok. 20 lat) nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej, pozwalające na działanie przez beneficjenta w sferze finansowo-księgowej, jak gdyby był właścicielem infrastruktury. Co do zasady IRU nie wiąże się z przeniesieniem własności.
- W kontekście przepisów Kodeksu cywilnego IRU nie odpowiada jednoznacznie żadnemu typowi umowy nazwanej i w zależności od indywidualnych postanowień umowy może być ukształtowane jako prawo obligacyjne lub ograniczone prawo rzeczowe. Leasingiem finansowym będzie również w rozumieniu standardu KSR nr 5.
- W kontekście przepisów o rachunkowości IRU najczęściej będzie leasingiem finansowym, a tym samym przedmiot IRU zostanie wykazany w ewidencji środków trwałych beneficjenta. Natomiast w kontekście przepisów podatkowych będzie leasingiem finansowym lub operacyjnym.
- Na gruncie Wytycznych Krajowych dotyczących kwalifikowalności wydatków IRU zalicza się do innych niż zakup środka trwałego technik finansowania pozyskania danego przedmiotu. Techniki takie są dopuszczalne, jeżeli stanowią leasing lub najbardziej efektywną metodę pozyskania przedmiotu. Ze względu na odwołanie do standardu KSR nr 5 nie jest wykluczone, że używane w Wytycznych Krajowych pojęcie „leasingu” obejmuje także umowy podobne do leasingu, w szczególności IRU. Z ostrożności jednak należy zadbać o to, by w przypadku ponoszenia wydatków na IRU spełnione zostały także warunki dla innych niż leasing technik finansowania.
- Dokumenty danego RPO, jak również wytyczne regionalne, mogą modyfikować Wytyczne Krajowe i wprowadzać dodatkowe warunki kwalifikowalności wydatków na IRU, a nawet zalecać je do wydatków niekwalifikowalnych. Analiza 16 RPO prowadzi do stwierdzenia znacznej różnorodności rozwiązań.
- Dopuszczenie kwalifikowalności wydatków na IRU przez dokumenty krajowe i regionalne nie oznacza jeszcze, że będą mogły być kwalifikowalne w danym projekcie – ostatecznie przesądzi o tym dokumentacja konkursowa oraz wnioski i umowa o dofinansowanie.
- Na gruncie rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 grudnia 2009 r. w sprawie udzielenia pomocy na inwestycje w zakresie: energetyki, infrastruktury telekomunikacyjnej, infrastruktury sfery badawczo-rozwojowej, lecznictwa uzdrowiskowego w ramach regionalnych programów operacyjnych (Dz.U. 2009/214/1661), nabycie IRU nie jest wydatkiem kwalifikowanym – wydatkiem kwalifikowanym jest wyłącznie zakup środka trwałego oraz leasing finansowy z opcją zakupu nowego środka trwałego, o ile beneficjentem nie jest przedsiębiorca z sektora MŚP.