

Warszawa, dnia 5 września 2012 roku

**STANOWISKO MINISTERSTWA ADMINISTRACJI I CYFRYZACJI W SPRAWIE
ZASAD DOKONYWANIA ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH W PRZYPADKU
ZAWARCIA UMOWY IRU W MODELU DZIERŻAWY, ORAZ
KWALIFIKOWALNOŚCI TAKIEJ UMOWY.**

I. Umowa IRU

IRU (ang. Indefeasible Right of Use) to nieodwoływalne prawo używania. IRU oznacza rzeczywiste, długookresowe (najczęściej na około 20 lat, aczkolwiek w praktyce stosowane są również umowy na krótszy okres) nabycie uprawnień do wyłącznego używania infrastruktury telekomunikacyjnej, pozwalające na działanie przez nabywającego w sferze finansowo-księgowej, jak gdyby był właścicielem infrastruktury¹.

IRU nie zostało zdefiniowane w polskim kodeksie, niemniej może funkcjonować jako umowa dzierżawy w rozumieniu art. 693 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)². Należy również zastrzec, iż w zależności od szczegółowych postanowień, umowę IRU można również kształtować jako specyficzną umowę leasingu operacyjnego lub umowę leasingu finansowego³. Szersze wyjaśnienia, oraz skutki zastosowania konstrukcji takich umów znajdują się w opinii prawnej *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”*, przygotowanej na zlecenie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, *dostępne na stronie www.polskaszerekopasmowa.pl*⁴.

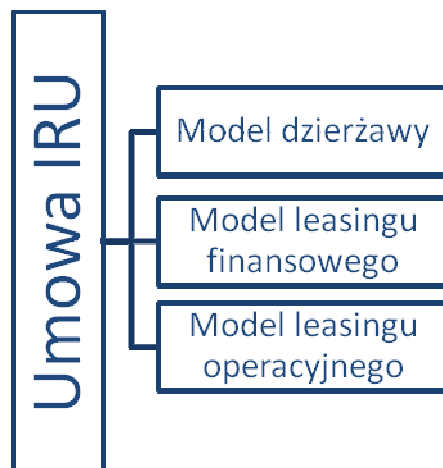
Modele umowy IRU

¹ *Deliverable D3.2v3: Economic analysis, dark fibre usage cost model and model of operations*, 2007, str. 15, dostępne na stronie internetowej: http://www.porta-optica.org/publications/POS-D3.2_Economical_analysis.pdf. Opracowanie na zlecenie Komisji Europejskiej.

² Por. *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”*, dostępne na stronie www.polskaszerekopasmowa.pl, dalej jako *Wyjaśnienie*.

³ j.w. str. 11.

⁴ Umowa IRU może również zostać zawarta jako umowa użytkownika w rozumieniu Kodeksu cywilnego, jednak ze względu na niezwykły charakter użytkownika zostało ono pominięte w niniejszym stanowisku.



II. Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych w związku z zawarciem umowy IRU w modelu dzierżawy

Niniejsze stanowisko dotyczy wyłącznie zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych w związku z zawarciem umowy IRU w modelu dzierżawy. Zgodnie z art. 693 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz (infrastrukturę telekomunikacyjną⁵) do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Czynsz może być zastrzeżony w pieniądzu lub świadczeniach innego rodzaju. Może być również oznaczony w ułamkowej części pożytków. Należy podkreślić, iż umowa dzierżawy jest stosunkiem prawnym o charakterze obligacyjnym⁶. W przypadku zawarcia takiej umowy wydzierżawiający (najczęściej właściciel⁷) przekazuje infrastrukturę telekomunikacyjną do używania i pobierania z niej pożytków, niemniej nadal pozostaje jej właścicielem lub przysługuje mu inny tytuł prawny do niej, umożliwiając oddanie jej w dzierżawę.

Zgodnie z art. 16a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy dzierżawy. Przedmiotem amortyzacji (środkiem trwałym) może być niewątpliwie

⁵ Infrastruktura telekomunikacyjna w rozumieniu ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. z 2004 r. Nr 171 poz. 1800 z późn. zm.) to urządzenia telekomunikacyjne, oprócz telekomunikacyjnych urządzeń końcowych, oraz w szczególności linie, kanalizacje kablowe, słupy, wieże, maszty, kable, przewody oraz osprzęt, wykorzystywane do zapewnienia telekomunikacji;

⁶ Por. wyrok Sądu Najwyższego z 14 marca 2003 roku, sygn. akt V CKN 1739/00, dostępny w elektronicznej bazie prawnej LEX.

⁷ Nie jest konieczne, aby wydzierżawiający był właścicielem. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 21 kwietnia 2009 roku, sygn. akt. V ACa 67/09, zgodnie z którym: *by oddać nieruchomość w najem lub dzierżawę nie jest konieczne, żeby wynajmujący lub wydzierżawiający był właścicielem nieruchomości, czy jej posiadaczem. Wystarczające jest, żeby władał nieruchomością w taki sposób, że może zapewnić najemcy lub dzierżawcy korzystanie z rzeczy w ramach danego stosunku prawnego.*

infrastruktura telekomunikacyjna⁸. Dlatego też spełniając podstawowe warunki dotyczące amortyzacji w przypadku zawarcia umowy dzierżawy **odpisy amortyzacyjne dotyczące infrastruktury telekomunikacyjnej dokonywane będą po stronie jej właściciela** (wyzierżawiającego).

Stanowisko to potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2006 roku, sygn. akt II FK 921/05⁹, zgodnie z którym: *"1. Z przepisu art. 15 ust. 6 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wyraźnie wynika, że podstawy i zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych określone zostały w art. 16a-16m ustawy, z uwzględnieniem art. 16. Podatnicy nie mogą zatem skutecznie powoływać się na uzgodnienia umowne określające dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w sposób odmienny od zasad określonych w powołanych wyżej przepisach. 2. Jedną z koniecznych przesłanek dokonywania amortyzacji na podstawie przepisu art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest więc to, by składniki te były własnością osoby dokonującej amortyzacji¹⁰."*

Co więcej, zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości Nr 5 "Leasing, najem i dzierżawa" (Dz. Urzęd. Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2011 r., Nr 9), dalej *Standard*¹¹, wynajmujący lub wydzierżawiający obejmuje przedmiot umowy dzierżawy swoją ewidencją środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych i dokonuje od niego odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi do podobnych składników aktywów¹². Umowa dzierżawy zaliczana jest do umów leasingu w rozumieniu Standardu¹³. Co prawda pomiędzy przepisami związanymi z rachunkowością¹⁴, a prawem podatkowym występują pewne różnice w tym zakresie¹⁵, to dla celów podatkowych istotne znaczenie mają te drugie.

⁸ Por. także załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. Nr 242, poz. 1622 z późn. zm.) stosowanej dla celów statystycznych.

⁹ Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

¹⁰ Por. także Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz *Komentarz do art. 16(a) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, dostępny w elektronicznej bazie prawnej LEX, oraz np. postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 21 kwietnia 2005 roku, BI/415-0300/05, dostępne na stronie: http://www.is.gdansk.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=2495:umowa-dzierzawy-odpisy-amortyzacyjne-z-tytusu-zuycia-prodka-trwasego-u-wydzierzawiajacego&catid=92:podatek-doch-od-osiz-prowadzacych-dz-gosp&Itemid=144

¹¹ Komitet Standardów Rachunkowości na posiedzeniu w dniu 13 grudnia 2011r. podjął uchwałę w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 5 "Leasing, najem i dzierżawa".

¹² Standard, str. 46.

¹³ Umowa leasingu - jest to umowa leasingu nazwana w kodeksie cywilnym, 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 pożytków 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 zatem również nazwane w kodeksie cywilnym umowy najmu i dzierżawy, zawarte na czas oznaczony. (...) W rozumieniu Standardu okres leasingu wynosi co najmniej 12 miesięcy.

¹⁴ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz 1223 z późn.zm.).

¹⁵ Por. także Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz *Komentarz do art. 16(a) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, dostępny w elektronicznej bazie prawnej LEX, oraz 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”, dostępne na stronie www.polskaszerkopasmowa.pl.

III. Kwalifikowalność umowy IRU w modelu dzierżawy

Zgodnie z *Krajowymi wytycznymi dotyczącymi kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013*¹⁶, dalej jako *Wytyczne*, kwalifikowalność umowy IRU nie została wprost wskazana. Niemniej umowę IRU w modelu umowy dzierżawy zaliczyć można do innych niż zakup środka trwałego technik finansowania pozyskania danego przedmiotu (Rozdział 6.13.2 *Sekcja 2 – Inne techniki finansowania Wytycznych*).

Zgodnie z Wytycznymi do współfinansowania kwalifikują się wydatki poniesione w związku z zastosowaniem technik finansowania, które nie powodują natychmiastowego przeniesienia prawa własności do danego dobra na beneficjenta (podmiot użytkujący). Taki sposób finansowania jest dopuszczalny, jeżeli zostaną spełnione następujące warunki¹⁷:

- 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 oraz zostaną odpowiednio udokumentowane w toku realizacji projektu – w praktyce oznacza to, iż w dokumentach tych powinna znaleźć się informacja o możliwości zastosowania umowy IRU;
- b) beneficjent wykaże, iż zastosowanie tych technik finansowania jest najbardziej efektywną metodą pozyskania danego dobra - w praktyce oznacza to, iż beneficjent musi wykazać, że zastosowanie umowy IRU będzie najbardziej efektywną formą pozyskania infrastruktury telekomunikacyjnej.

Niemniej poza spełnieniem ww. warunków należy mieć na uwadze, iż kwalifikowalność może być uzależniona od spełnienia dodatkowych warunków zawartych w wytycznych obowiązujących w ramach danego Regionalnego Programu Operacyjnego, dokumentacji aplikacyjnej czy też warunków konkursu.

Należy również podkreślić, iż IRU nie jest wydatkiem kwalifikowanym dla projektów pomocy publicznej realizowanych w oparciu o przepisy Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 grudnia 2009 r. w sprawie udzielania pomocy na inwestycje w zakresie: energetyki, infrastruktury telekomunikacyjnej, infrastruktury sfery badawczo-rozwojowej, lecznictwa uzdrowiskowego w ramach regionalnych programów operacyjnych (Dz. U. Nr 214, poz. 1661; tzw. rozporządzenie sektorowe)¹⁸. Zatem niniejsze stanowisko dotyczy wyłącznie projektów bez pomocy publicznej (tzw. projekty na potrzeby własne) i oraz w tych, które

¹⁶ Dostępne na stronie:

http://www.mrr.gov.pl/fundusze/wytyczne_mrr/obowiazujace/horyzontalne/Documents/Wytyczne_horyzontalne_dot_kwalifikowania_wydatkow_w_ramach_fstrukturalnych_i_fspojnosci_2007_2013_14052010.pdf

¹⁷ Oczywiście konieczne jest spełnienie również innych, ogólnych warunków kwalifikowalności, wynikające z *Krajowych wytycznych dotyczących kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013*

¹⁸ Zgodnie z treścią §7 ust. 1 pkt 3 lit. e rozporządzenia sektorowego wydatkiem kwalifikowanym jest tylko nabycie bądź wytworzenie infrastruktury technicznej związanej z nową inwestycją. Nabycie i wytworzenie infrastruktury oznacza, że dany przedmiot przechodzi na własności beneficjenta pomocy (również w drodze leasingu). Uznanie za kwalifikowalne wydatków ponoszonych przez beneficjenta w ramach umowy zobowiązaniowej, w ramach której majątek nie przechodzi na własność beneficjenta, jest możliwe tylko w odniesieniu do nieruchomości. Wszystkie inne środki trwałe, w tym w szczególności infrastruktura techniczna, muszą przejść w ramach projektu na własność beneficjenta pomocy aby wydatek na nie mógł być uznany za kwalifikowalny. Nie ma przy tym znaczenia jakimi warunkami została obwarowana umowa, na podstawie której beneficjent posiada dany przedmiot, takimi jak czas trwania umowy czy warunki wypowiedzenia.

uzyskały zgodę Komisji Europejskiej w ramach notyfikacji indywidualnej, zgodnie z art. 108 TFUE¹⁹.

Więcej informacji na temat kwalifikowalności umowy IRU można odnaleźć w opinii prawnej *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”*, a także w załączniku do niej, przygotowanych na zlecenie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, dostępne na stronie www.polskaszekopasmowa.pl

¹⁹ Dz. Urzędowy Unii Europejskiej z 9 maja 2008 r. C 115/47.