



Łódź, 12 listopada 2021 r.

WA 4120 – 29/2021-w

Pani

Bogumiła Dyktyńska

Wójt Gminy Wielgomłyny

Urząd Gminy Wielgomłyny

ul. Rynek 1

97-525 Wielgomłyny

W odpowiedzi na pismo Pani Wójt zawierające wniosek o udzielenie wyjaśnienia w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych, to jest wskazanie:

- 1. Czy w świetle przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych /Dz.U. z 2021r. poz. 305/ /dalej: ustawa o finansach publicznych/, kwota brutto poniesionych przez Gminę wydatków inwestycyjnych związanych z realizacją zadań Gminy, w tym również podatek VAT związany ze wskazanymi inwestycjami – w przypadku gdy Gminie przysługuje/ będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT /w części lub w całości/ - stanowi wydatek majątkowy, tym samym Gmina może przeznaczyć środki otrzymane z RFIL na sfinansowanie wydatków ponoszonych na zadania w kwocie brutto?*
- 2. Czy gmina jest zobowiązana zwrócić wsparcie otrzymane z RFIL w zakresie w jakim podatek VAT naliczony został/ zostanie odliczony, jeżeli przeznaczy kwotę nadwyżki środków pochodzących z RFIL /kwotę odliczonego podatku VAT naliczonego/ na realizację innych projektów inwestycyjnych związanych z realizacją zadań Gminy –*

oraz odnosząc się do sformułowanego w skierowanym do Izby wniosku stanowiska Gminy, zgodnie z którym:

- 1. W świetle przepisów ustawy o finansach publicznych, kwota brutto poniesionych przez Gminę wydatków inwestycyjnych związanych z realizacją zadań Gminy, w tym również podatek VAT związany ze wskazanymi inwestycjami – w przypadku gdy Gminie przysługuje/ będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT /w części lub w całości/ - stanowi wydatek majątkowy, tym samym Gmina może przeznaczyć środki otrzymane z RFIL na sfinansowanie wydatków ponoszonych na zadania inwestycyjne w kwocie brutto.*
- 2. Gmina nie jest zobowiązana zwrócić wsparcia otrzymanego z RFIL w zakresie w jakim podatek VAT naliczony został/ zostanie odliczony, jeżeli przeznaczy kwotę nadwyżki środków pochodzących z RFIL /kwotę odliczonego podatku VAT naliczonego/ na realizację innych projektów inwestycyjnych związanych z realizacją zadań Gminy -*

Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi w pierwszej kolejności pragnie zauważyć, że w stanowisku Gminy wyrażonym w pkt 1 i 2 zachodzi określona sprzeczność. Jeżeli bowiem uznać, że podatek VAT naliczony od wydatków (a ściślej ceny) inwestycyjnych jest także wydatkiem majątkowym niezależnie czy w stosunku do tego podatku przysługuje prawo do jego odliczenia, czy też nie, to prezentowanie drugiego stanowiska staje się bezprzedmiotowym. W takim przypadku należałoby cenę brutto potraktować jako wydatek majątkowy i rozliczyć go zgodnie ze złożonym wnioskiem na dofinansowanie. W takim przypadku niewykorzystane środki z odliczonego VAT w ogóle nie powstaną.

Odnosząc się natomiast do kwestii dotyczących finansowania określonych wydatków ze środków RFIL - Izba zwraca uwagę, że w wykonaniu upoważnienia ustawowego (art. 65 ust. 28 ustawy z dnia 31 marca 2020r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw – MP z 2020 r. poz. 662 z póź.zm), Rada Ministrów w dniu 23 lipca 2020 r. wydała uchwałę Nr 102 w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Uchwała określa zasady rozdziału i przekazywania wsparcia na inwestycyjne zadania dla jednostek samorządu terytorialnego oraz zakres, sposób i termin przedstawiania informacji o wykorzystaniu wsparcia (§ 1).

Zgodnie z § 3 ust. 1 uchwały wsparcie może być przeznaczone wyłącznie na wydatki majątkowe, przy czym w § 2 do 3b wskazuje się, iż środki Funduszu mogą być przeznaczone na inwestycje lub zakupy inwestycyjne w określonych segmentach życia społecznego. Zgodnie z treścią § 6 ust. 1 uchwały wsparcie jest udzielane na wniosek jednostki, zaś stosownie do ust. 2 § 6 wzory wniosków stanowią odpowiednie załączniki do przedmiotowej uchwały.

Należy zauważyć, że omawiana uchwała Rady Ministrów nie zawiera zasad dotyczących zwrotu niewykorzystanych lub nienależycie wykorzystanych środków otrzymanych w ramach RFIL. We wzorach wniosku o udzielenie wsparcia zawarte zostały postanowienia o następującej treści:

I tak, np. zał. Nr 3 do uchwały – Wzór wniosku o uzyskanie środków z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 dla gmin i powiatów zawiera m.in. zapis zobowiązujący podmioty do złożenia następującego oświadczenia:

Gmina/powiat zobowiązuje się do:

- 1) przeznaczenia całości otrzymanych środków na wydatki majątkowe,*
- 2) przeznaczenia całości odsetek od otrzymanych środków, zgromadzonych na rachunku bankowym lub lokacie, na wydatki majątkowe (...).*

Podkreślić należy, że wniosek Nr 3 dotyczący gmin i powiatów nie zawiera pola, w którym gmina miałaby wskazać konkretne zadanie inwestycyjne. Gmina wskazuje jedynie wnioskowaną kwotę wsparcia. Gmina może zatem wydatkować (gmina zobowiązuje się) środki Funduszu na różne zadania inwestycyjne (wydatki majątkowe).

Inaczej problem został uregulowany odnośnie do gmin, o których mowa w §2 ust. 1 pkt 1a. Te gminy składają wniosek na wzorze Nr 3a i stosownie do jego treści, gmina podaje m.in. wnioskowaną kwotę środków, przedmiot i krótki opis inwestycji, planowany miesiąc i rok rozpoczęcia i zakończenia inwestycji, szacowany koszt inwestycji.

Gmina/powiat zobowiązuje się do:

- 1) przeznaczenia całości otrzymanych środków na wydatki majątkowe objęte wnioskiem a w przypadku zmiany zakresu kosztu lub przedmiotu wydatku majątkowego poinformowania o tym Prezesa Rady Ministrów za pośrednictwem wojewody w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmiany
- 2) przeznaczenia niewykorzystanych środków na wydatki majątkowe (...).

W ocenie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, gmina, o której mowa w pkt 1a ust. 1 § 2 uchwały może wydatkować środki Funduszu na inne wydatki majątkowe niż ujęte we wniosku, przy zachowaniu „aktów staranności”, o których mowa w pkt 1. Niewykorzystanymi środkami, o których mowa w pkt 2 będą środki niewykorzystane na zadanie inwestycyjne zgłoszone we wniosku.

Podobnie został uregulowany problem odnośnie do gmin wymienionych w załączniku Nr 7 do uchwały. Te gminy we wniosku wskazują także przedmiot inwestycji/zakupu inwestycyjnego i mają prawo do przeznaczenia niewykorzystanych środków na wydatki inwestycyjne lub zakupy inwestycyjne inne niż objęte wnioskiem. Jednostki składają wniosek na wzorze z załącznika Nr 8 do uchwały.

We wniosku o uzyskanie środków Funduszu dla jednostek, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 3 (zał. Nr 4 do uchwały) oświadczenia jednostek samorządu terytorialnego są tożsame jak we wniosku z zał. Nr 3a i zał. Nr 8, a więc konsekwentnie należy przyjąć, że jst składające wniosek obowiązane są przeznaczyć całość otrzymanych środków na wydatki majątkowe objęte wnioskiem, a w razie zaistnienia zmiany powiadomić o tym Prezesa Rady Ministrów i przeznaczyć niewykorzystane środki na inne wydatki majątkowe.

Jak wyżej wskazano środki Funduszu mogą być wykorzystane wyłącznie na wydatki majątkowe. Definicja wydatków majątkowych wynika z art. 236 i 237 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 236 ust. 4 ustawy w planie wydatków majątkowych wyodrębnia się w układzie działów i rozdziałów planowane kwoty wydatków majątkowych, do których zalicza się m.in. wydatki na inwestycje i zakupy inwestycyjne, w tym na programy finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 w części związanej z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Pojęcie inwestycji nie zostało na gruncie ustawy o finansach publicznych zdefiniowane. W literaturze wskazuje się, że należy mu przypisywać takie znaczenie, w jakim funkcjonuje ono na gruncie nauk ekonomicznych. Inwestycjami są zatem nakłady poniesione w celu wykorzystania lub powiększenia zasobu środków trwałych, które wpłynię z kolei na przyszłe zużycie dóbr i usług (M. Wróblewska w: Ustawa o finansach publicznych, komentarz prawno-finansowy, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Warszawa 2014r., art. 132. s.347).

Pojęcie inwestycji definiuje ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r, poz. 217 z póź.zm). Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 17 tej ustawy przez inwestycje rozumie się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści. W przypadku zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji przez inwestycje rozumie się lokaty.

Zgodnie z treścią art. 40 ustawy o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad

określonych w niniejszej ustawie. Wśród zasad wynikających z ustawy o finansach publicznych należy wskazać szczególne zasady rachunkowości wynikające z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U z 2020 r. poz. 342). Przedmiotowe rozporządzenie zawiera definicje środków trwałych, przez które rozumie się środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości przez środki trwale rozumie się przez to, z zastrzeżeniem pkt 17, rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- a) nieruchomości - w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- d) inwentarz żywy.

Środki trwale oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w ust. 4;

Przepis art. 28 ustawy o rachunkowości określa zasady wyceny aktywów. Zgodnie z treścią ust. 2 art. 28 ustawy o rachunkowości cena nabycia, o której mowa w ust. 1, to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Jeżeli zatem, wyceniając wartość inwestycji czy zakupów inwestycyjnych zgodnie z przywołaną wyżej regulacją ust. 2 art. 28 cena nabycia nie obejmuje podlegającego odliczeniu podatku VAT, to nie można uznać by podatek podlegający odliczeniu można było zakwalifikować jako wydatek majątkowy, na który zgodnie z uchwałą Nr 102 Rady Ministrów przyznane zostały środki.

Dodatkowo należy stwierdzić, że do rozliczania środków Funduszu nie znajdują zastosowania przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz.U. z 2010 r., Nr 238, poz. 1579), albowiem w obowiązujących przepisach brak jest stosownego odesłania do stosowania tego rozporządzenia do rozliczenia środków RFIL, a więc nie znajduje także zastosowania zasada polegająca na uznawaniu wydatku inwestycyjnego w kwocie brutto (cena netto plus VAT/ zaś w przypadku odliczenia od podatku należnego kwoty VAT zawartej w nakładach poniesionych na realizację inwestycji lub otrzymania zwrotu, to kwotę zwraca się na rachunek dochodu budżetu państwa /par. 16 ust. 6)

Uwzględniając powyższe należy przyjąć, że gmina może sfinansować z RFIL jedynie wydatki majątkowe w kwocie netto oraz w tej części VAT, który nie podlega odliczeniu. Środki z VAT odliczonego lub zwróconego powinny być wykorzystane na inne wydatki majątkowe

Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi wyraźnie zaznacza, że stanowisko wyrażone w niniejszym piśmie zostało udzielone w ramach prowadzonej przez Izbę działalności informacyjnej i nie ma mocy wiążącej.

Z poważaniem

PREZES
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi
dr Ryszard Paweł Krawczyk

