

WNIOSEK O UDZIELENIE WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH

Podstawa prawna: <i>Art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 poz. 1113 z późn. zm.)</i>		
A. ADRESAT WNIOSKU		
Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, ul. Ogrodowa 28d, 91-065 Łódź		
B. DANE WNIOSKODAWCY Gmina Zduńska Wola		
B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE		
Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat)		
X 1. jednostka samorządu terytorialnego	2. związek międzygminny	3. stowarzyszenie gmin, gmin i powiatów
4. związek, stowarzyszenie powiatów	5. samorządowe jednostki organizacyjne (w tym samorządowe osoby prawne)	6. beneficjenci dotacji z budżetów jst (w zakresie wykorzystania przyznanych dotacji)
Nazwa pełna Gmina Zduńska Wola		
B.2. ADRES SIEDZIBY		
Powiat zduńskowski	Gmina Zduńska Wola	Miejscowość Zduńska Wola
Ulica Zielona	Nr domu 30	Nr lokalu
Kod pocztowy 98-220	Poczta Zduńska Wola	
B.3. WSKAZANIE PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH BĘDĄCYCH PRZEDMIOTEM WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE ICH STOSOWANIA		
Należy wskazać jednostki redakcyjne przepisów będących przedmiotem wniosku o wyjaśnienie wraz z nazwą aktu prawnego w odniesieniu do każdego podniesionego problemu (bez przytaczania treści przepisów)		
Art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.), Art. 20 ust. 1, art. 28 ust. 1 pkt 1, art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.), Art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 roku o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1363 ze zm.).		
C. OPIS PROBLEMU SKUTKUJĄCEGO WĄTPLIWOŚCIAMI INTERPRETACYJNYMI ORAZ PYTAŃ (co do których składany jest wniosek o udzielenie wyjaśnień)		

Zgodnie z art. 12 ust. 1 i 3 ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych – decyzją o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej zatwierdza się podział nieruchomości. Decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stanowi podstawę do dokonania wpisów w księdze wieczystej i w katastrze nieruchomości. Art. 12 ust. 4 pkt 2 ww. ustawy stanowi natomiast, że nieruchomości lub ich części, o których mowa w art. 11f ust. 1 pkt 6, stają się z mocy prawa własnością odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych – z dniem, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna.

Decyzję ustalającą wysokość odszkodowania za nieruchomości, o których mowa w ust. 4, wydaje organ, który wydał decyzję o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej. Decyzję ustalającą wysokość odszkodowania wydaje się w terminie 30 dni od dnia, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna.

Z powyższych przepisów wynika, że może dojść do sytuacji (i w praktyce dochodzi), w której wysokość odszkodowania zostaje ustalona w innym okresie sprawozdawczym niż miesiąc w którym jednostka samorządu terytorialnego stała się właścicielem środka trwałego – danej nieruchomości.

1. W jaki sposób należy wycenić nieruchomość, której właścicielem stała się gmina, jeżeli ostateczna wysokość odszkodowania zostanie ustalona w innym okresie sprawozdawczym niż miesiąc w którym przyjęto nieruchomość do ewidencji środków trwałych?
2. Czy dopuszczalne i gospodarne jest zlecenie sporządzenia operatu szacunkowego mającego na celu ustalenie wartości rynkowej jednej z nieruchomości których właścicielem stała się gmina, na terenie danej miejscowości, a następnie ustalenie na tej podstawie wartości nabycia 1 m² gruntu, który posłuży do ustalenia wartości rynkowej pozostałych nieruchomości z tej miejscowości?
3. Czy możliwe jest „urealnienie” wartości nieruchomości (w okresie sprawozdawczym, w którym gmina pozna ostateczną wartość odszkodowania) jeżeli została ona wyceniona na podstawie ceny sprzedaży podobnego środka trwałego?

D. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEJ SYTUACJI

Stanowisko wnioskodawcy do pytań przedstawionych w części C:

Ad.1 Nieruchomość należy wycenić w miesiącu, w którym stała się własnością jednostki samorządu terytorialnego, według ceny sprzedaży podobnej nieruchomości.

Zgodnie z §2 pkt 5 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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 ze zm.) przez środki trwale 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. Wskazany art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości stanowi, że przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe 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.

Zatem, biorąc pod uwagę art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych, z dniem w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna nieruchomość, której właścicielem stała się jednostka samorządu terytorialnego, spełnia definicję środka trwałego. W myśl art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Zgodnie z §26 ust. 2 ww. rozporządzenia okresem sprawozdawczym jest miesiąc. Powyższe oznacza, że nieruchomość należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych w miesiącu, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna. Gmina nie posiada jednak, w tym okresie sprawozdawczym, informacji co do faktycznej wysokości odszkodowania za przedmiotową nieruchomość – nie jest jeszcze wydana decyzja ustalająca to odszkodowanie.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Natomiast art. 28 ust. 2 przedmiotowej ustawy stanowi, że 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. W analizowanym stanie faktycznym, w dniu przyjęcia środka trwałego do ewidencji, nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia nieruchomości, której właścicielem staje się gmina. Dlatego też należy ją wycenić według ceny sprzedaży podobnego środka trwałego.

Ad.2 W ocenie wnioskodawcy dopuszczalne i gospodarne jest zlecenie sporządzenia operatu szacunkowego mającego na celu ustalenie wartości jednej z nieruchomości których właścicielem stała się gmina, na terenie danej miejscowości, a następnie ustalenie na tej podstawie wartości nabycia 1 m² gruntu, który posłuży do ustalenia wartości pozostałych nieruchomości z tej miejscowości. Ustawa o rachunkowości nie wymaga operatu szacunkowego dla ustalenia wartości przyjmowanego środka trwałego. Jednak w przypadku gruntów pod drogami trudno jest ustalić cenę sprzedaży podobnego gruntu w oparciu o dane powszechnie dostępne. Dlatego też wydaje się uzasadnione, aby dla zapewnienia rzetelności ksiąg rachunkowych, przy jednoczesnym przestrzeganiu zasady gospodarności, zlecić wycenę jednej nieruchomości w danej miejscowości. Następnie w oparciu o tą wycenę ustalić wartość jednego metra kwadratowego nieruchomości, która z kolei posłuży do ustalenia wartości pozostałych nieruchomości z danej miejscowości.

Ad.3 W ocenie wnioskodawcy niemożliwe jest „urealnienie” wartości nieruchomości (w okresie sprawozdawczym, w którym gmina będzie знаła ostateczną wartość odszkodowania). Zmiana wartości początkowej środka trwałego dopuszczalna jest w sytuacjach określonych w art. 31 ustawy o rachunkowości. Przepis ten stanowi, że wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Wartość początkową środków trwałych - z wyjątkiem gruntów niesłużących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową - zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu. Wartość początkowa i dotychczas dokonane od środków trwałych odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe mogą, na podstawie odrębnych przepisów, ulegać aktualizacji wyceny. Ustalona w wyniku aktualizacji wyceny wartość księgowa netto środka trwałego nie powinna być wyższa od jego wartości godziwej, której odpisanie w przewidywanym okresie jego dalszego używania jest ekonomicznie uzasadnione. Powstała na skutek aktualizacji wyceny różnica wartości netto środków trwałych, o której mowa w ust. 3, odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny i nie może ona być przeznaczona do podziału. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny podlega, z zastrzeżeniem art. 32 ust. 5, zmniejszeniu o różnicę z aktualizacji wyceny uprzednio zaktualizowanych zbywanych lub zlikwidowanych środków trwałych. Różnica ta wpływa na kapitał (fundusz) zapasowy lub inny o podobnym charakterze, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Wskazane w pytaniu urealnienie wartości środka trwałego nie jest zatem przewidziane w ustawie o rachunkowości. Dlatego też zapłacone odszkodowanie stanowi pozostały koszt operacyjny i nie powinno wpłynąć na wartość początkową nieruchomości.

Wątpliwości co do zaprezentowanego stanowiska: Art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowi, że księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Dla rzetelności ksiąg rachunkowych najważniejsze byłoby zaewidencjonowanie przejętych nieruchomości w wartości odpowiadającej ustalonemu odszkodowaniu za nie, gdyż jest to faktyczny koszt przejęcia ich własności.

Data wypełnienia wniosku	Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej	Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej
18.08.2021	Antoni Wujda – Z-ca Wójta	



WA 4120 – 33/2021-w

Łódź, 26 listopada 2021 r.

Pan

Antoni Wujda

Zastępca Wójta Gminy
Zduńska Wola

Urząd Gminy Zduńska Wola
ul. Zielona 30
98-220 Zduńska Wola

W odpowiedzi na pismo Pana Wójta zawierające wniosek o udzielenie wyjaśnienia w przedmiocie wyceny nieruchomości – uprzejmie informuję, że zgodnie z art. 12 ust. 4b ustawy z dnia 10.04.2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U.2020.1363 t.j. z dnia 2020.08.10), zasadniczo decyzję ustalającą wysokość odszkodowania wydaje się w terminie 30 dni od dnia, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna. Natomiast przepisy ustawy z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U.2021.217 t.j. z dnia 2021.02.01) zobowiązują organ do wprowadzenia w postaci zapisu, każdego zdarzenia, które nastąpiło w danym okresie sprawozdawczym.

Ze skierowanego do Izby wniosku wynika, że w praktyce dochodzi do sytuacji, w której wysokość odszkodowania, która zasadniczo może być podstawą określenia wartości środków trwałych gminy, zostanie określona w innym okresie sprawozdawczym niż okres, w którym nastąpiło zdarzenie nabycia prawa własności.

Biorąc pod uwagę regulację art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w przypadku, gdy nie można określić wartości nabycia środków trwałych, konieczne jest podjęcie działań zmierzających do ustalenia ich wartości. Do takiego przypadku zaliczamy ww. sytuację. W księgach rachunkowych organu powinny być ujęte wszystkie aktywa, w tym środki trwałe razem z ich wartością. W tym miejscu należy podkreślić zasadę rzetelności, o której mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości – gmina jest zobowiązana do rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej, co jest możliwe jedynie przez precyzyjne określenie wartości każdego z aktywów objętych rachunkowością.

Należy zatem stwierdzić, że w niektórych przypadkach wywłaszczoną nieruchomość należy wycenić w terminie wcześniejszym niż dokonanie wyceny nieruchomości przez biegłego w celu wydania decyzji ustalającej wysokość odszkodowania. Według przepisów ustawy o rachunkowości, środki trwałe ujęte są w ewidencji w wartości początkowej, co w niektórych przypadkach wymusi na gminie podjęcie dodatkowych działań celem jej ustalenia. Natomiast decyzja o sposobie wycenienia nieruchomości, której właścicielem stała się gmina, powinna być podejmowana dla każdego przypadku osobno, z uwzględnieniem okoliczności sprawy oraz zasad celowości, rzetelności i gospodarności. W ocenie Izby nie występują przeszkody dla ustalenia wartości nieruchomości dla celów prowadzenia księgowości oraz wyceny odszkodowania dla poprzedniego właściciela nieruchomości na podstawie tego samego operatu szacunkowego.

Przychylić należy się również do stanowiska wnioskodawcy w zakresie braku możliwości modyfikacji wartości nieruchomości. Zmiana wartości początkowej środka trwałego na podstawie decyzji dot. ustalenia wysokości odszkodowania nie mieści się w katalogu art. 31 ustawy o rachunkowości, zatem nie ma podstawy prawnej do jej dokonania. Należy podkreślić, że wycena wartości początkowej nabytej nieruchomości ma nieco inny charakter prawny niż wysokość odszkodowania za wywłaszczoną nieruchomość przysługującego poprzedniemu właścicielowi. Celem dokonania pierwszej z ww. wycen jest spełnienie zasady bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wycena prowadzi do określenia rzeczywistej wartości nabytej nieruchomości. Natomiast wysokość odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości ustalana jest z uwzględnieniem zasady korzyści. Celem wypłaty odszkodowania jest zrekompensowanie szkody poniesionej przez poprzedniego właściciela nieruchomości i dlatego nie należy utożsamiać tych dwóch instrumentów.

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

Z poważaniem


Zastępca Prezesa
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi
mgr Beata Kaczmarek