



Agnieszka KOZIEŁ*

***Klasyfikacja aktywów geologiczno-górnictwowych
jako majątkowych składników
aktywów trwałych przedsiębiorstwa
w ramach wspólnych przedsięwzięć***

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zagadnienia możliwych do zastosowania rozwiązań dla dokonywania właściwych identyfikacji i klasyfikacji geologiczno-górnictwowych aktywów trwałych w przypadkach podejmowania działań w ramach wspólnych przedsięwzięć (konsorcja). Autor prezentuje propozycje możliwych ujęć rzeczowo-finansowych geologiczno-górnictwowych aktywów trwałych do stosowania przy rozliczeniach wspólnych przedsięwzięć na tle aktualnie obowiązującego prawa geologicznego i górnictwowego i stanowiska Ministra Środowiska.

Słowa kluczowe: aktywa geologiczno-górnictwowe, użytkowanie górnictwowe, wspólne przedsięwzięcia

***The classification of geological-mining assets as components
of the company's assets in the framework of joint ventures***

Abstract: The purpose of this article is to present the issues to application solutions for making the appropriate identification and classification of geological-mining assets in cases of taking action within the framework of joint ventures (the consortium agreement).

The author presents suggestions for possible approaches to deal with financial-geological-mining assets for use in the accounts of joint ventures on the background of the currently applicable geological and mining law and the position of the Minister of the Environment.

Key words: geological and mining assets, mining usufruct, joint ventures

* Kancelaria JURIS Sp. z o.o., Warszawa

Wprowadzenie

Aktywa geologiczno-górnice nie są pojęciem normatywnym występującym w polskim porządku prawnym. Należy je wyklądać w oparciu i zgodnie z postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości mając na uwadze art. 10 ust. 3 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, dający możliwość zastosowania do prowadzenia ksiąg przez przedsiębiorcę górnicego rozwiązań przewidzianych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.¹

Z punktu widzenia ujmowania zakresu przedmiotowego definicji przyjmuje się, że aktywa geologiczno-górnice (dalej: AGG) to złoża kopalin, złoża antropogeniczne lub ich części i związane z nimi²: wartości niematerialne i prawne, a w szczególności dokumentacja geologiczna złoża lub prawo do informacji geologicznej (według kosztu wytworzenia lub wartości rynkowej z uwzględnieniem kosztów wytworzenia), projekt zagospodarowania złoża (według kosztów wytworzenia), koncesje (według kosztu uzyskania), użytkowanie górnice (według *royalty*), majątek trwały (środki trwałe), a w szczególności w zakładzie górnice: wyrobiska górnice, obiekty infrastruktury, sieci, instalacje i technologicznie związane z nimi obiekty i urządzenia przeróbcze oraz majątek obrotowy (materiały), w tym rezerwy na koszty likwidacji zakładu górnicego (środki funduszu).

Z punktu widzenia natomiast możliwych rodzajowo klasyfikacji aktywów wyróżnia się:

- 1) AGG w obszarze prac geologicznych – poszukiwawczych (AGG typu I) – całość AGG związanych z obszarem, w obrębie którego może zostać wykryte lub udokumentowane złożo kopaliny;
- 2) AGG w fazie rozpoznawania i dokumentowania złoża (AGG typu II) – całość AGG związanych z obszarem, w obrębie którego stwierdzono istnienie złoża, oszacowano wystąpienie wielkość jego zasobów i stwierdzono potencjalną możliwość jego przyszłej eksploatacji, ale nie podjęto jeszcze decyzji o jego udostępnieniu. Aktywa te związane są ze złożami:
 - we wczesnym etapie oceny,
 - zaniechanej eksploatacji,
 - tymczasowo przerwanej eksploatacji.
- 3) AGG w fazie zagospodarowywania złoża (AGG typu III) – całość AGG związanych ze złożem, w stosunku do którego w Projekcie Zagospodarowania Złoża stwierdzono wykonalność eksploatacji;
- 4) AGG Zakładu Górnicego w ruchu (AGG typu IV) – całość AGG związanych z czynnym Zakładem Górnicego;
- 5) AGG Zakładu Górnicego w likwidacji (AGG typu V) – AGG zakładu górnicego postawionego w stan likwidacji, obejmujące również rezerwy na koszty likwidacji Zakładu Górnicego oraz rekultywacji terenów pogórnicego (Kodeks POLVAL, 2008).

Wśród aktywów szczególnie miejsce zajmuje majątek trwały. Wynika to nie tylko z ich decydującego w wielu podmiotach wpływu na potencjał wytwórczy, ale także znacznego udziału w łącznej sumie bilansowej. Z drugiej strony, wyznaczanie wartości odzyskiwal-

¹ Zastosowanie znajdują tu zatem odpowiednio MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* w związku z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 36 *Utrata wartości aktywów* i MSR 38 *Wartości niematerialne*

² Za Kodeksem POLVAL (2008)

nej majątku trwałego jest poważnie utrudnione, gdyż rzadko kiedy mierzalne korzyści ekonomiczne generują pojedyncze obiekty, częściej są to ich zespoły – linie technologiczne, instalacje, czy nawet zakład górniczy w przypadku, gdy stanowi jednostkę przedsiębiorstwa na wewnętrznym ograniczonym lub pełnym rozrachunku (ośrodek wypracowujący korzyści ekonomiczne w rozumieniu MSR 36).

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zagadnienia możliwych do zastosowania rozwiązań dla dokonywania właściwych identyfikacji i klasyfikacji geologiczno-górnictwowych aktywów trwałych w przypadkach podejmowania działań w ramach wspólnych przedsięwzięć (konsorcja).

1. Podstawy współdziałania

Na zasadzie swobody umów dwóch lub więcej przedsiębiorców (partnerów) w celu realizacji wspólnego przedsięwzięcia może w drodze umownej (kontraktu) ułożyć wzajemne stosunki, zawierając umowę gospodarczą o określonej treści. Obecnie, jak pokazuje praktyka, obok klasycznych form inwestycji kapitałowych (handlowe spółki kapitałowe czy osobowe), coraz większą popularnością cieszą się bardziej „luźne” formy zorganizowania się przedsiębiorców dla realizacji wspólnego przedsięwzięcia, które przybierają postać umowy konsorcjalnej (o wspólnym przedsięwzięciu). Co do zasady będzie to umowa o charakterze nienazwanym, mieszana, zawierająca elementy dwu lub więcej umów nazwanych (dalej: umowa konsorcjum), której celu należy upatrywać w tym, że w ramach wspólnego przedsięwzięcia jego uczestnicy, którzy dążą do uzyskania wspólnego celu, mogą jedynie wspólnie realizować określone działania, ponieważ zwykle osobno nie posiadają potrzebnych uprawnień, właściwego doświadczenia i wiedzy, potencjału technicznego i ekonomicznego.

W umowie konsorcjum uzgadnia się zatem szczegółowe warunki współpracy pomiędzy uczestnikami, w tym również w przedmiocie uprawnienia do pożytków z działalności (uzyskania majątkowego celu umową), podziału kosztów czy przychodów (umownie określany udział każdej ze stron); z tym zastrzeżeniem, że wszelkie rozliczenia pomiędzy podmiotami (ewidencjonowanie, fakturowanie, refakturowanie, wystawianie not księgowych) powinno być dokonywane w sposób umożliwiający właściwe i nie budzące wątpliwości określenie kosztów i przychodów podatkowych odrębnie dla poszczególnych firm realizujących przedsięwzięcie³.

Współdziałanie przedsiębiorców może być projektowane w różnym zakresie i w różnej formie ze względu na etap przedsięwzięcia. Charakter więzi cywilnoprawnej, która powstanie pomiędzy partnerami wspólnego przedsięwzięcia, jest uzależniona i w pewnym zakresie stanowi wypadkową uwarunkowań prawnych oraz celu i formy wspólnego przedsięwzięcia. W zależności od tego, jaki chcemy w ostateczności uzyskać efekt i czy ma być on w szczególności zindywidualizowany (odrębny) dla każdego z partnerów, czy wspólny, oraz na ile dostępne narzędzia i poszczególne instytucje cywilnoprawne na to pozwolą, wybierzemy określony sposób zorganizowania. Tym samym przekłada się to na formę występowania przedsiębiorców w obrocie w stosunkach zarówno publicznoprawnych, jak

³ Udokumentowane zgodnie z zasadami wystawiania dowodów księgowych na podstawie ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

i cywilnoprawnych (spółki różnego typu, konsorcjum, wspólne przedsięwzięcie celowe, umowa o współpracy). W sytuacjach działalności objętej prawem geologicznym i górnictwem za cel przeważnie stawia się osiągnięcie pożytków w postaci bądź to udziału w rzeczowym pożytku (urobku) lub w dochodzie ze sprzedaży wydobytej kopaliny, bądź to w dochodach ze składowania lub magazynowania w górotworze odpadów lub produktów, a wreszcie – co w tym przypadku najbardziej istotne – uzyskania danych geologicznych i informacji geologicznej (wytworzenie dokumentacji geologicznej ze złoża) pozwalających na „sprzedaż” praw do korzystania z niej i majątkowych własności intelektualnej z korzyścią dla przedsiębiorcy lub przede wszystkim uzyskanie zatwierdzenia dokumentacji geologicznej w standardzie pozwalającym na sporządzenie projektu zagospodarowania złoża. Będzie to zatem pożytek w postaci prawa do uzyskania roszczenia o zawarcie umowy dającej prawo do użytkowania górnictwa i koncesji na wydobycie.

Mając na uwadze, iż na jedno złożo wydawana jest jedna koncesja, to z natury rzeczy już na etapie poszukiwania i rozpoznawania złoża przedsiębiorcy muszą się porozumiewać i umówić co do sposobu współdziałania, aby kiedyś osiągnąć ten ostateczny cel uzyskania koncesji na wydobywanie i zawarcia umowy użytkowania górnictwa. W każdym przypadku tworzenie właściwych rozwiązań umownych determinowane jest również tym, iż obecnie Minister Środowiska za jedyną dopuszczalną formę korzystania z użytkowania górnictwa przez podmiot, który nie jest koncesjonariuszem, uznaje w istocie instytucję dzierżawy. Według bowiem aktualnie obowiązującego stanowiska Ministerstwa⁴ zawarcie umowy „poużytkowania” czyli *de iure* dzierżawy (współdzierżawy) może nastąpić po uprzednim uzyskaniu zgody Ministerstwa, która udzielana jest poprzez zawarcie aneksu do umowy ustanawiającej użytkowanie górnictwa. Daje to w rzeczywistości prawną możliwość skonstruowania stosunku obligacyjnego pomiędzy stronami na warunkach umowy dzierżawy zakładającej warunki współdzierżawy przez obie strony przedmiotu użytkowania górnictwa, w taki sposób, aby w zależności od wyboru stron efektem było:

- uzyskiwanie odrębnie własności składników majątkowych przez każdą ze stron,
- lub – w sposób umówiony – praw lub przedmiotów tych praw, na współwłasność w częściach ułamkowych (środków trwałych, produktu bądź wartości niematerialnych i prawnych),
- lub uzyskanie takiej własności jako wspólności majątkowej łącznej (jak w „faktycznej” spółce cywilnej albo z umownego stosunku spółki cywilnej), która będzie trwać do czasu zakończenia użytkowania górnictwa lub dzierżawy.

W sytuacji wspólnego przedsięwzięcia realizowanego na podstawie wspólnej umowy istnieje w istocie możliwość wyłącznie przyjęcia umownego rozwiązania, odpowiadającego co do treści „współdzierżawie” i w efekcie uzyskiwania pożytków na współwłasność w częściach ułamkowych oraz odpowiednio składników majątku trwałego nabywanych lub wytwarzanych w ramach wspólnego przedsięwzięcia dla potrzeb użytkowania górnictwa (aktywa) w wartości określonego w umowie udziału stron we wspólnym przedsięwzięciu.

⁴ Zasady udostępniania możliwości korzystania z użytkowania górnictwa przez podmioty nieposiadające koncesji. Ministerstwo Środowiska 26.06.2012 r.

2. Klasyfikacje aktywów trwałych przy współdziałaniu

Dla przedsiębiorcy(ów) – uczestników wspólnego przedsięwzięcia – szczególnie ważna jest odpowiednia identyfikacja i ujmowanie w obszarze górnictwem użytkowania górnictwa z punktu widzenia podstaw i ustalania oraz charakteru tytułów prawnych do: nakładów w górotworze, w nadszybiach, elementów rzeczowych składników zakładu górnictwa objętych planem ruchu tego zakładu, z uwagi na istotność rozróżnienia tytułu prawnorzecowego na:

- ten wynikający z użytkowania górnictwa,
- ten wynikający z własności nieruchomości gruntowej,
- ten wynikający z własności składników rzeczowych (sieci) przedsiębiorstwa stanowiącego przedsiębiorstwo górnictwa.

Ta identyfikacja musi odbywać się z dużą ostrożnością. Wykładni podlegają tu bowiem terminy i pojęcia prawa prywatnego (prawo cywilne), co ma szczególne znaczenie z punktu widzenia zapewnienia spójności i komplementarności w ramach całego systemu, gdyż skutki tych wykładni odnoszą się bezpośrednio także do sfery obciążeń publicznoprawnych (prawo podatkowe).

Zgodnie z obowiązującą w prawie podatkowym zasadą autonomii ustawodawcy, tworząc przepisy podatkowe, ma zapewnioną samodzielność w tworzeniu instytucji oraz pojęć na potrzeby tego prawa, a regulacje prawa podatkowego stanowią pełną autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje prawne mogą być traktowane jako przepis szczególnie tylko wówczas, gdy przepisy podatkowe tak stanowią.

Zgodnie zaś z cywilistyczną zasadą swobody umów, wyrażoną w art. 353¹ kodeksu cywilnego (k.c.), strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiał się właściwości (naturze) stosunku, ustawie, ani zasadom współżycia społecznego.

Tradycyjne ujmowanie kosztów uzyskania prawa do działalności eksploracyjnej czy eksploatacyjnej pod instytucją koncesji i umowy użytkowania górnictwa, jak i kosztów prac geologicznych jako kosztu nabycia (wytworzenia) dokumentacji geologicznej złoża czy aktualnie uzyskania prawa do korzystania z informacji geologicznej (prawo majątkowe do informacji geologicznej jako wartość niematerialna i prawna stanowiąca własność intelektualną) mogą być kontynuowane w formie ujawnień, umorzeń i amortyzacji odrębnych aktywów, co nie przeszkadza, aby „użytkowanie górnictwa” jako prawo majątkowe dające uprawnienie do czerpania pożytków (wydobycia kopaliny) z przedmiotu własności górnictwa Skarbu Państwa mogło być ujmowane jako aktywo geologiczno-górnictwa w rozumieniu MSSF 6 i amortyzowane (przy zastosowaniu zasad określonych w MSR 38 w zw. z MSSF 6) oraz podlegać testowi na utratę wartości (przy zastosowaniu zasad określonych w MSR 36 w zw. z MSFF 6).

Od strony formalnoprawnej, jak i prawa finansowego, w tym podatkowego, oraz w ramach prawa prywatnego (regulacji rachunkowości) nie ma żadnych przeszkód do kształtowania stanów faktycznych tak, aby finansowania i aktywowania urządzeń i zabudowy były łączone w całości i stawały się częściami składowymi czy przynależnościami obiektów, które byłyby kwalifikowane jako budowle, jak też aby urządzenia, obudowy (szalunki, zabudowa, infrastruktura) były częściami składowymi czy przynależnościami wyrobiska; o ile oczywiście nie byłyby w takim związku faktycznym i funkcjonalnym z innymi

urządzeniami czy obiektami, aby zachodziła konieczność klasyfikowania jako ich (tych innych urządzeń) części składowe lub przynależności. Podobnie sieci uzbrojenia wyrobisk (chodników, szybów) mogą być w zakresie faktycznym oraz ujęć przy aktywowaniu kształtowane jako odrębne środki trwałe stanowiące współwłasność Partnerów i odrębny przedmiot podlegający amortyzacji, jak też ich poszczególne elementy łączone z innymi obiektami, wyrobiskami i wchodzące w ich skład jako części składowe czy przynależności, a tym samym podlegające amortyzacji łącznie z danym obiektem⁵.

W świetle art. 353¹ k.c. Strony umowy–Partnerzy w trakcie obowiązywania i wykonywania umowy o wspólnym przedsięwzięciu mogą, w zależności od konkretnych stanów faktycznych, swobodnie kształtować tytuły prawne względem obiektów i infrastruktury niezbędnej dla wykonywania obowiązków kontraktowych, w tym w szczególności w odniesieniu do urządzenia (wyposażenia) doraźnie i/lub na stałe obiektów zakładu górniczego (dla i w trakcie eksploracji lub eksploatacji). Ta swoboda będzie determinowana zasadnością i celowością stosowania reguł i uwzględniania na bieżąco, w zależności od konkretnych stanów faktycznych rozwiązań prawnych przewidzianych w k.c. w odniesieniu do zlokalizowanych w wyrobiskach różnego typu i przeznaczenia urządzeń i instalacji, które mają różny status własnościowy (patrz tu mające wprost zastosowanie przepisy art. 47, art. 51 k.c., znajdujący odpowiednie stosowanie art. 49 k.c. w zakresie instalacji, sieci, czy również art. 48 k.c. w powiązaniu z art. 191 k.c.).

Kluczowym elementem odniesienia się powinno być każdorazowo pojęcie wyrobiska wraz z infrastrukturą (instalacje i urządzenia), które stanowią obiekty w koncesyjnej przestrzeni działalności. W granicach użytkowania górniczego będą to odwierty dla poszukiwania i rozpoznawania (otwory badawcze), albo przyjmujące inne formy i rodzaje przy wydobywaniu np. szyby, tunele, otwory wiertnicze, eksploatacyjne, zawadniające etc. W zależności zatem od statusu danego aktywa trwałego, przedsiębiorca górniczy może i powinien dokonywać odpowiedniego dla danego wyrobiska oraz jego infrastruktury, przypisywania i kwalifikacji kosztów oraz ich ujmowania i dokonywania właściwego aktywowania w majątku przedsiębiorstwa, w tym przy wykorzystaniu zasad przewidzianych w MSR dla aktywów geologiczno-górniczych (w tym odpowiednio dotyczących wyznaczania wartości odzyskiwalnej, rozliczeń odpisów aktualizujących, amortyzacji).

3. Znaczenie zmian prawa geologicznego i górniczego oraz stanowiska Ministra Środowiska

W świetle prawa geologicznego i górniczego (p.g.g.) użytkownik górniczy posiada w szczególności prawo do pobierania pożytków naturalnych ze złoża, tj. ma prawo do kopaliny (w istocie urobku) odłączonej od złoża (wydobytej) (art. 693 k.c. i art. 55 k.c. w zw. z art. 11 p.g.g.). Użytkownik górniczy wykonując to prawo nabywa z mocy prawa własność wydobytej kopaliny z chwilą jej odłączenia od złoża (art. 55 § 1 k.c.). W przypadku prowadzenia wspólnej działalności na podstawie umowy o wspólnym przedsięwzięciu, prawo do pobierania w naturze odpowiedniej części kopaliny przez każdego z partnerów

⁵ Patrz m.in. orzeczenia WSA w Gdańsku z 05.06.2013 r. sygn. I SA/Gd 337/13, wyrok NSA z 09.04.2013 r. sygn. II FSK 3004/11.

może i zostaje zagwarantowane (skuteczne wobec osób trzecich) poprzez przyznanie im udziałów w użytkowaniu górnictwie, analogiczne do ich udziałów określonych w umowie o wspólnym przedsięwzięciu; co wynika aktualnie wprost ze zmiany p.g.g. od stycznia 2012 r. w związku z odesłaniem do stosowania przepisów k.c. o dzierżawie. Potwierdzają to również wydane przez Ministra Środowiska w dniu 26 czerwca 2012 r. „Zasady udostępniania możliwości korzystania z użytkowania górnictwa przez podmioty nieposiadające koncesji”, dopuszczając udzielenie podużytkowania, czyli „poddzierżawy” (współdzierżawy) użytkowania górnictwa, której nie można błędnie utożsamiać z „prawem do udziału w potencjalnych korzyściach”.

Zgodnie z *essentialia negotii* dzierżawy można to wywodzić jako uprawnienie do udziału w pobieranych pożytkach. Takie podejście obowiązywało również w latach 2004–2006, kiedy to możliwe było uzyskanie zgody na „przeniesienie udziału” w użytkowaniu górnictwie (ustanowienie współużytkowania górnictwa). Jednakże w 2007 r. praktyka Ministra Środowiska uległa zmianie (przy niezmiennym brzmieniu odpowiednich przepisów p.g.g.) i nie było w praktyce możliwe uzyskanie zgody Skarbu Państwa na rozporządzenie użytkowaniem górnictwie w formie ustanowienia współużytkowania (podużytkowania) górnictwa (współdzierżawy, poddzierżawy). W związku z tym, zapewnienie udziału w przedsięwzięciu partnerom nie będącym użytkownikami górnictwami, możliwe było jedy nie przez przeniesienie na nich własności wydobywanej kopaliny na podstawie umowy o wspólnym przedsięwzięciu przez tę stronę te same umowy, która jest użytkownikiem górnictwami. Stąd w zawieranych w tym okresie tego typu umowach znajdowały się zazwyczaj postanowienia mówiące o przeniesieniu tytułu własności wydobytej kopaliny (urobku).

Praktyka pokazuje, że ten dualizm interpretacyjny, jak i zmiana p.g.g. od 1 stycznia 2012 r. stanowiąca „przejście” z regulacji rzeczowych do obligacyjnych dla użytkowania górnictwa, niewątpliwie nie przyczyniły się do tworzenia jasnych i przejrzystych sytuacji dla przedsiębiorcy. Od ponad roku obowiązywania nowej ustawy nie wykształciła się jeszcze jednolita, utrwalona praktyka organu koncesyjnego. Brak również standardowych modeli kontraktowych. Przedsiębiorca, w celu ograniczenia ryzyka stosowania nowych rozwiązań wprowadzanych umownie, musi tu działać niezwykle ostrożnie.

Co do zasady, o ile nic innego strony nie postanowią, a umowa tego nie będzie wykluczać, to niezależnie od statusu i zakwalifikowania danego aktywa (wyrobisko, element infrastruktury, sieć, urządzenie, narzędzie, urządzenie jako przynależność), będzie ono przedmiotem współwłasności powstającej z mocy prawa zgodnie z postanowieniami umowy w zakresie udziału. Oznacza to, że z chwilą nabywania przez partnera (o statusie operatora) na rachunek stron i w koszty wspólnego przedsięwzięcia, przedmiotów majątku trwałego na własność, w tym przypadku przechodzącą translatywnie od razu do majątku każdej ze stron odrębnie, powstaje jako współwłasność rzeczy lub praw (wartości niematerialne i prawne). Będzie to własność w częściach ułamkowych, do której odpowiednio będzie się stosować przepisy o współwłasności z k.c. (art. 196 i nast. k.c.)⁶.

Należy także zauważyć, iż często w okresie początkowym może wystąpić sytuacja budowy sieci, urządzenia czy też odwiertu i wówczas realizowana będzie „inwestycja”

⁶ W tym zakresie co do zasady nie będą występowały żadne czynności przenoszenia praw pomiędzy uczestnikami wspólnego przedsięwzięcia (Partnerami), ani przepływy wzajemne ewidencjonowane jako koszty bądź przychody. Rozliczenia następują w ciężar okresowych, ogólnych „zaliczek” i rozliczeń przedsięwzięcia neutralnych podatkowo.

w rzeczowy środek trwały na wspólny rachunek z takim właśnie skutkiem, iż z chwilą wystawienia dowodu właściwego OT (utworzenia środka trwałego) zamykającego okres budowy czy wytworzenia urządzenia, powstanie z jednej strony nowy przedmiot własności – rzecz oznaczona co do tożsamości, a z drugiej współwłasność jako prawo majątkowe podmiotowe od razu u stron w części (jako ich mienie) zgodnie z określonymi umową udziałami we wspólnym przedsięwzięciu. W tym przypadku nastąpi więc pierwotne nabycie współwłasności w związku z konstytutywnym powstaniem samego prawa. Poprzedzając nakłady w okresie budowy czy montażu urządzenia będą odpowiednio rozliczane jako nakłady w okresie budowy w ciężar tytułu pozycji otwartej środka trwałego w budowie, również w wysokości umownie określonego udziału (współwłasność nakładów na wspólny środek trwały w budowie)⁷.

Partner (o statusie „podużytkownika”), stając się współwłaścicielem rzeczy w części ułamkowej i praw nabywanych do realizacji wspólnego przedsięwzięcia w odpowiedniej części przypadającej mu według nabytego udziału, będzie mógł rozpoznawać w księgach środki trwałe, nakłady i wartości niematerialne i prawne pod wartością tej części kosztów nabycia lub wytworzenia, jaka na niego przypadła proporcjonalnie i ekwiwalentnie do określonego umową udziału.

Jeżeli natomiast partner (operator) jest właścicielem nakładów poczynionych na obcym środku trwałym i dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej stanowiącej różnicę pomiędzy pełną wartością inwestycji a kosztami pokrytymi przez pozostałych uczestników – partnerów, którzy uzyskali prawo do tej części wartości inwestycji, którą sfinansowali z własnych środków, to będzie dokonywał przeniesienia na rzecz tych in-

TABELA 1. Możliwe ujęcia rzeczowo-finansowe geologiczno-górnictwa aktywów trwałych do stosowania przy rozliczeniach wspólnych przedsięwzięć

TABLE 1. Possible material and financial approaches of fixed geological and mining assets useful for accounting for joint ventures

| Przedmiot i lokalizacja | Przedsiębiorca – Współużytkownik górniczy / Współwłaściciel | |
|---|---|---|
| | w okresie inwestycji | w okresie eksploatacji |
| Zabudowa wyrobisk w granicach obszaru górniczego i użytkowania górniczego | Współwłasność nakładów, inwestycja w toku | Współwłasność obiektów i instalacji jako rzeczowych składników majątku |
| Nakłady w górotworze wykonane lub nabyte poza obszarem górniczym i użytkowaniem górniczym | Współwłasność nakładów, inwestycja w toku | Współwłasność obiektu jako rzeczowego składnika majątku, ew. nakłady na majątku obcym |
| Części składowe wyrobiska | Udział w nakładach w ramach budowy wyrobiska | Podzielają los obiektu, nakładów na wyrobisko |
| Instalacje sieciowe, przynależności wyrobiska | Odrębne nakłady, środki trwałe w budowie | Środki trwałe, współwłasność przedsiębiorcy |

⁷ Jeżeli któraś ze Stron w całości będzie wykonywać sama na rzecz danej budowy np. montażu, usługi lub nakładów rzeczowych, wówczas fakturuje na wspólne przedsięwzięcie w całości, z możliwością późniejszej kompensaty (potrącenia) do wysokości umownie określonego udziału drugiej Strony.

westorów – partnerów części praw do poczynionych nakładów inwestycyjnych w obcym środku trwałym⁸.

Propozycje możliwych ujęć rzeczowo-finansowych geologiczno-górnich aktywów trwałych do stosowania przy rozliczeniach wspólnych przedsięwzięć ilustruje tabela 1.

Podsumowanie

Nie ulega wątpliwości, że regulacje prawa geologicznego i górnich z uwagi na wprowadzenie nowych instytucji i rozwiązań, niekompatybilnych z rozwiązaniami systemowymi, wymagają w praktyce stosowania złożonych wykładni. Na chwilę obecną brak jest również wykształconej, jednolitej praktyki Organu Koncesyjnego, co z kolei wymaga ostrożnościowego podejścia dla zapewnienia komplementarności na poziomie zastosowanych pojęć i przyjmowanych rozwiązań.

Dla ograniczenia ryzyk rozwiązania stosowane przez przedsiębiorców podejmujących działania w ramach wspólnych przedsięwzięć (konsorcjów) powinny być odpowiednio wcześniej projektowane i zawierane w umowach w postaci odpowiednich zapisów. Dotyczy to w szczególności konstrukcji podużytkowania (współużytkowania), współwłasności i wspólnego majątku. Stanowiąc zaś o udziale, strony mogą i powinny doprecyzowywać, że jest to również rozumienie udziału partnera w nakładach majątkowych na i w wyrobiskach (odwiertach) oraz współwłasności sieci uzbrojenia w rozumieniu art. 49 § 1 k.c. i udział w narzędziach lub urządzeniach wytworzonych lub nabytych dla potrzeb realizacji wspólnego przedsięwzięcia, w tym których własność jest związana z własnością górnich w relacji z ustanowionym użytkowaniem górnich.

Punktem wyjścia powinny zawsze być ogólne zasady określające stosunki własnościowe w przestrzeni użytkowania górnich, do których w całości mają zastosowanie przepisy kodeksu cywilnego zarówno części ogólnej, jak i prawa rzeczowego oraz zobowiązań, o ile z przepisów szczególnych nie wynika inaczej.

Literatura

- Gierusz J., 2010 – Pomiar utraty wartości środków trwałych – regulacje polskie na tle MSR 36. Accountica 12. Kodeks Wyceny Złóż Kopalni POLVAL. Polskie Stowarzyszenie Wyceny Złóż Kopalni, Kraków, 2008.
- Kozieł A., 2009 – Urządzenia i instalacje zakładu górnich – zagadnienia prawnorzeczowe. Mat. XIX Konf. Aktualia i perspektywy gospodarki surowcami mineralnymi. Wyd. IGSMiE PAN.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. SKwP, IASB, Warszawa 2007.
- Stefanowicz J.A., 2010 – Aktywa Geologiczno-Górnich Skarbu Państwa. Biuletyn PIG nr 439.
- Uberman R., 2004 – Skutki prawne i finansowe przyjęcia metody eksploatacji jako kryterium dla ustalania własności złóż kopalni. Górn. Odkr. 46, 3-4.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U.2002.76.694 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2000.54.654 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2004.54.535 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U.1964.16.93 z późn. zm.).
- Żurek M., 2010 – Porozumienia joint venture. Rzeczpospolita Prawo nr 248/2010, 22.10.2010 r.

⁸ Czynność ta stanowić będzie wówczas w oparciu o art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – odpłatne świadczenie usług przez operatora na rzecz pozostałych współinwestorów więc podlegać będzie podatkowi VAT.

