

# *(Tłumaczenie robocze opracowane przez Główny Urząd Statystyczny - bez przykładów ujęcia w rachunkach)*

## Podręcznik deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych

Edycja 2014

### Część VI Leasing, licencje i koncesje

#### VI.1 Wstęp

##### VI.1.1 Tło i główne zasady

1. Wśród dochodów sektora instytucji rządowych i samorządowych wymienia się renty dzierżawne, czynsze, opłaty licencyjne, opłaty drogowe, opłaty administracyjne i tantiemy. Niektóre z nich mogą pojawiać się w kontraktach leasingowych, koncesjach, partnerstwie publiczno-prywatnym lub franczyzach. Obejmują one różne rodzaje transakcji w rachunkach narodowych, objaśnione w różnych rozdziałach ESA 2010, przede wszystkim w Rozdziale 15 i, w części, w Rozdziale 20.
2. Część pierwsza niniejszego podręcznika rozpatruje, kiedy płatności pomiędzy jednostkami sektora publicznego mogą być rejestrowane jako sprzedaż usług. Części 3, 4 i 5 wyjaśniają jak rejestrować wpływy ze sprzedaży aktywów i płatności od przedsiębiorstw publicznych, w tym banku centralnego. Część niniejsza zwraca uwagę na problem rozróżnienia pomiędzy produkcją sektora instytucji rządowych i samorządowych (sprzedaż towarów i usług), podatkami, czynszami i sprzedażą aktywów. Analiza jest podzielona w następujący sposób:
  - a) dochody ze sprzedaży towarów i usług wytwarzanych przez sektor (które mogą być dostarczane przez inne jednostki gospodarcze),
  - b) dochody z użytkowania aktywów produkowanych posiadanych przez sektor,
  - c) dochody z użytkowania aktywów nieprodukowanych posiadanych przez sektor,
  - d) dochody w zamian za zezwolenie na podjęcie działalności.

##### **Terminologia**

3. Rozwój różnych form długoterminowych kontraktów pomiędzy jednostkami sektora instytucji rządowych i samorządowych a przedsiębiorstwami, szczególnie pod pojęciem "partnerstwa publiczno-prywatnego", wymaga wyjaśnienia terminologii używanej w kontekście rachunków narodowych. Wybrane pojęcia mogą być stosowane w rachunkach narodowych odmiennie niż gdzie indziej.
4. Koncesje: są to zwykle kontrakty dotyczące wyposażenia w infrastrukturę, która może być przedmiotem komercyjnej eksploatacji. W tego rodzaju kontrakcie długoterminowym, przedsiębiorstwo (lub grupa przedsiębiorstw) jest odpowiedzialne za budowę, funkcjonowanie i utrzymanie wyposażenia i jest w przeważającej mierze wynagradzane przez końcowych użytkowników (gospodarstwa domowe, przedsiębiorstwa itd.) wyposażenia, którzy ponoszą opłaty. Rozdział VI.3 Kontrakty z jednostkami spoza sektora instytucji rządowych i samorządowych traktuje o rekomendacjach sprawozdawczych dotyczących tego rodzaju kontraktów.
5. PPP: w rosnącej liczbie państw, jednostki sektora instytucji rządowych i samorządowych wykorzystują usługi prywatnych przedsiębiorstw (grup przedsiębiorstw lub specjalnych

jednostek) do budowy, eksploatacji i utrzymania wyposażenia przeznaczonego dla świadczenia niektórych usług publicznych, nie będących zwykle przedmiotem działalności komercyjnej: publiczne szpitale, szkoły, szkoły wyższe, więzienia, itd. Rekomenduje się używanie terminu PPP w rachunkach narodowych tylko dla tych kontraktów, w których sektor instytucji rządowych i samorządowych jest głównym nabywcą usług. Rozdział VI.4 niniejszego podręcznika traktuje o tego rodzaju kontraktach.

## VI. Ogólne ujęcie w rachunkach narodowych

### VI.1.2.1 Dochody sektora za towary i usługi (które mogłyby być dostarczane przez inne jednostki)

6. Przychody mogą być niższe, takie same lub wyższe niż koszty produkcji: nie wpływa to na klasyfikację.

**Ujęcie:** rejestracja jako sprzedaż - produkcja (P.1), dokładnie produkcja rynkowa (P.11), jeżeli ustalane ceny są ekonomicznie uzasadnione. Przykładami są przychody za szkolenia; opłaty za doradztwo biznesowe, za kontrakty badawcze, testy kompetencji i umiejętności dla prowadzenia określonej działalności (np. prowadzenie pojazdu).

### VI.1.2.2 Dochody sektora za użytkowanie aktywów produkowanych

7. Przychody mogą być niższe, takie same lub wyższe niż koszty produkcji: nie wpływa to na klasyfikację.
8. Mogą być rozróżnione dwie podkategorie przychodów, w zależności od okresu użytkowania aktywów.

- i. Przychody mają miejsce **w każdym momencie, gdy aktywa są użytkowane lub jest to pojedynczy przychód będący wynikiem użytkowania aktywów w okresie krótszym niż rok** (i nie jest to część kontraktu wymagającego przychodów za użytkowanie przez dłuższy okres).

**Ujęcie:** rejestracja jako sprzedaż - produkcja (P.1), dokładnie produkcja rynkowa (P.11), jeżeli ustalane ceny są ekonomicznie uzasadnione.

Przykłady: czynsz za wynajem budynku należącego do sektora, opłaty za użytkowanie dróg i mostów, winiety za użytkowanie specyficznych dróg przez określony czas, opłaty za użytkowanie centrów sportowych i pływalni, opłaty za wejście do budynków publicznych.

- ii. Przychód z opłaty jest częścią kontraktu, który pozwala użytkować aktywa przez **okres dłuższy niż rok, lecz krótszy niż okres ekonomicznego życia** aktywa produkowanego, np. w koncesjach lub PPP. Zgodnie z kontraktem może być wymagana jedna lub więcej płatności. Znaczenie ma okres trwania kontraktu, a nie liczba płatności.

**Ujęcie:** stosuje się test na leasing operacyjny/leasing finansowy (ESA 2010 par.15.11 i 15.16-15.18) i w przypadku PPP, ocenę rozkładu kategorii ryzyka (patrz rozdział VI.4 Partnerstwo publiczno-prywatne). Chociaż nie jest prawdopodobne, aby sektor instytucji rządowych i samorządowych postrzegał się jako prowadzący działalność w zakresie leasingu finansowego, właściwa byłaby rejestracja sprzedaży istniejących aktywów przez sektor, gdy kupująca jednostka przejmuje, w okresie obowiązywania, kontraktu, większość kategorii ryzyka i korzyści z własności.

Leasing operacyjny i PPP, gdzie sektor instytucji rządowych i samorządowych jest uznawany za ekonomicznego właściciela aktywów: rejestracja jako czynsze - P.1 (w przypadku jednego początkowego przychodu byłoby niezbędne rozłożenie płatności na cały okres kontraktu i zarejestrowanie płatności jako przedpłaty w pozycji pozostałe kwoty do otrzymania/zapłacenia, F.8).

9. Przykładem jest pojedynczy przychód początkowy od spółki za zajmowanie budynku sektora przez 5 lat, który należy zarejestrować jako czynsz (P.1) memoriałowo przez 5 lat oraz z jednoczesną rejestracją zobowiązania finansowego w pozostałych kwotach do otrzymania/zapłacenia.

### **VI.1.2.3 Dochody sektora za użytkowanie zasobów naturalnych**

10. Zasoby naturalne sektora instytucji rządowych i samorządowych (AN.21) obejmują grunt, złoża podziemne i inne rzeczowe aktywa naturalne, w odniesieniu do których prawa własności sektora wynikają z własności prawnej lub umowy międzynarodowej albo konwencji i które mogą lub nie mogą być własnością lub pozostawać przedmiotem handlu innych jednostek w gospodarce. Z kategorii tej wyłącza się:
- przychody sektora z użytkowania zasobów naturalnych, jeśli taki przychód wynika ze specjalnej legislacji, dającej sektorowi prawo żądania płatności, w sytuacji, gdy nie jest on prawnym lub ekonomicznym właścicielem aktywów;
  - przychody sektora, gdy nie jest on właścicielem ekonomicznym lub gdy własność ekonomiczna nie jest ustalona i nie ma wiarygodnych przesłanek dla uznania, iż sektor jest ekonomicznym właścicielem aktywów;
  - „zasoby środowiskowe”, które nie są uważane za aktywa ekonomiczne w ESA 2010 (patrz Rozdział 7, Bilanse, Załącznik 7.1);
  - dochody pośrednie z zasobów naturalnych, na przykład dywidendy od przedsiębiorstw publicznych eksploatujących zasoby naturalne i podatek od osób prawnych - przedsiębiorstw eksploatujących zasoby naturalne.
11. Dochód z tytułu użytkowania zasobów naturalnych obejmuje dwa rodzaje wpływów:
- uzyskiwane za każdym razem kiedy aktywo jest użytkowane lub jednorazowe, za zezwolenie użytkowania aktywów w ograniczonym okresie;
  - gdy zasoby naturalne są udostępniane przez sektor na określony czas poprzez leasing, licencję lub pozwolenie.
12. Ujęcie: rejestracja jak renty gruntowe (D.45), w przypadku jednorazowego przychodu początkowego niezbędne jest rozłożenie płatności na okres kontraktu i rejestracja przedpłaty w pozycji pozostałe kwoty do otrzymania/zapłacenia (F.8). Przykładem jest, gdy sektor otrzymuje opłaty za wydobycie ropy naftowej.
13. Jeżeli, na przykład, występuje pojedynczy przychód od przedsiębiorstwa za eksploatację ropy z dna morskiego przez 5 lat: rejestracja jako renta gruntowa memoriałowo przez 5 lat i rejestracja jako przedpłata w F.8. Należy zauważyć, że aktywa nieprodukowane (AN22: „Umowy, umowy leasingu i licencje”) będą pojawiać się w bilansie leasingobiorcy, jeżeli w następstwie rynkowy czynsz dzierżawny wzrośnie ponad czynsz uzgodniony w kontrakcie i spółka ma prawo przekazać prawa stronie trzeciej (leasing zbywalny).
14. Jeżeli przychód sektora za użytkowanie zasobów naturalnych występuje w okresie równym lub dłuższym niż pozostały okres życia ekonomicznego aktywa, wówczas należy rejestrować sprzedaż aktywa nieprodukowanego (NP.1). Na przykład, sektor działa ekonomicznie w taki sam sposób sprzedając grunt, jak przekazując go w leasing na okres nieograniczony. Taka sytuacja jest rzadka w przypadku leasingu ograniczonego, ponieważ zasoby naturalne „nie tracą wartości” w taki sam sposób, jak aktywa produkowane i dlatego posiadają często nieograniczoną długość życia ekonomicznego. Jest to jednak możliwe w przypadkach, takich jak wyczerpanie rezerw ropy naftowej i technologiczne starzenie się.

### **VI.1.2.4 Adnotacja na temat aktywów nieprodukowanych AN.22**

15. Nabycie lub rozdysonowanie aktywów nieprodukowanych (NP.1-NP.3) powinno być rejestrowane tylko w pewnych, zdefiniowanych okolicznościach. Generalnie, płatności za użytkowanie aktywów w ramach leasingu, franczyzy lub koncesji są rejestrowane jako sprzedaż usług („czynsze” P.1) lub renty gruntowe (D.45), albo sprzedaż ekonomiczna eksploatowanych aktywów (P.51 w przypadku leasingu finansowego, NP.1 dla leasingu zasobów), jak opisano powyżej.
16. ESA 2010 par. 6.06 opisuje przypadek, kiedy powinna zostać zarejestrowana transakcja w aktywach nieprodukowanych: gdy jednostka (druga strona) ma prawo kupić usługi lub wynająć za określoną cenę od pierwszej strony, a cena ta jest niższa od bieżącej ceny rynkowej i przekazuje ona to prawo do kolejnej jednostki (strony trzeciej). Aktywa takie pojawiają się, na przykład, gdy cena, która ma być płacona za usługi jest uzgodniona, lub zapłacona, zgodnie z kontraktem z góry za określone lata, a następnie bieżąca cena rynkowa staje się wyższa niż cena kontraktowa.
17. Przykład: jednostka B kupuje usługi na okres 5 lat od jednostki A, płacąc z góry. W rachunkach jednostki B byłyby zarejestrowane regularne płatności za usługi oraz aktywa finansowe w F.8, w odniesieniu do przedpłaty, która jest stopniowo zmniejszana w trakcie obowiązywania kontraktu. Zakładając, że po 2 latach jednostka B przekazuje prawa do usług jednostce C za kwotę wyższą od tej jaką płaciłaby sama (wartość jej aktywów finansowych wynikających z pozostającej przedpłaty). Rachunki jednostki B zawierają przychód podzielony na kwotę zakupu aktywów finansowych AF.8 dotyczących przedpłaty oraz sprzedaż aktywów nieprodukowanych (AN.22), które powstały na rachunkach jednostki B jako zyski i straty z tytułu posiadania majątku K.7 (jeżeli wartość zbywalna była aktualna na początku kontraktu wówczas aktywa AN.22 pojawiają się początkowo poprzez K.1 „Gospodarcze pojawienie się aktywów”) w „Rachunku innych zmian wolumenu aktywów” i zostały zarejestrowane w bilansie jednostki B jako aktywa AN.22 („kontrakty, leasing i licencje”). Sprzedaż nieprodukowanych aktywów niefinansowych AN.22 jest rejestrowana jako NP.2. Nabywca (jednostka C) posiada teraz w swym bilansie aktywa finansowe, jak i aktywa nieprodukowane i rejestruje płatności za usługi, zgodnie z oryginalną ceną kontraktową (korespondującą z aktywami finansowymi), podczas gdy, przyjmując że wartość rynkowa pozostaje stała, amortyzacja aktywów nieprodukowanych jest rejestrowana w rachunkach jednostki C pod pozycją K.2 Gospodarcze zanikanie aktywów nieprodukowanych (patrz ESA 2010 par.6.07).
18. Możliwa jest także rejestracja sprzedaży aktywów nieprodukowanych w innych przypadkach, takich jak opisane poniżej (w podrozdziale VI.1.3.4 Przychody sektora instytucji rządowych i samorządowych za zezwolenia na podjęcie działalności).

#### **VI.1.2.5 Przychody sektora instytucji rządowych i samorządowych w zamian za przyznanie zezwoleń na podjęcie działalności**

19. Z tej kategorii wyłącza się przychody za użytkowanie aktywów będących w posiadaniu sektora instytucji rządowych i samorządowych - te opisane zostały już powyżej. Rozważane tu przychody mogą obejmować takie, które są związane z aktywami będącymi w posiadaniu płatnika, nie będącymi w posiadaniu ani sektora ani płatnika lub w ogóle nie związane z aktywami. Kluczowym punktem jest, to że z prawnego punktu widzenia działalność wymaga zezwolenia sektora, a zatem nie jest to płatność, której domagać się mogą inne jednostki gospodarcze. Dodatkowo do procedur administracyjnych wymaganych dla przyznania zezwolenia i egzekwowania zasad, sektor może (lub nie) dostarczać płatnikowi lub społeczeństwu usługi (ocenę zgodności, sprawdzanie jakości itd.). Jest to rejestrowane jako sprzedaż usług (przypadek a) lub podatek (przypadek b), w zależności od okoliczności opisanych poniżej oraz w ESA 2010 par.4.23(e) i 4.79(d), lub w określonych okolicznościach jako sprzedaż niefinansowych aktywów nieprodukowanych (przypadek c).

## Postępowanie:

### a. Sprzedaż usług

20. Rejestracja jako sprzedaż usług - produkcja (P.1), jeżeli sektor instytucji rządowych i samorządowych podejmuje działania konkretnie związane z płatnikiem (zazwyczaj dla oceny, czy płatnik powinien otrzymać wnioskowane zezwolenie), a przychody pokrywają jedynie koszty działań podejmowanych przez sektor.
21. Kalkulacja kosztów, w celu oceny czy są one proporcjonalne, powinna uwzględniać wszystkie koszty, jakie poniosłaby firma prywatna, gdyby ustalała cenę, tj. uwzględniać wynagrodzenia pracowników, zużycie pośrednie, amortyzację środków trwałych, inne podatki związane z produkcją (patrz ESA 2010 par.3.33), bezpośrednio związane z wykonywanymi usługami. Jednostka sektora może dostarczać usługi o podobnym zakresie, ale wyceniane różnie w celu odzwierciedlenia różnic w ponoszonych kosztach. Na przykład, w celu wpływania na popyt tak, by usługi były dostarczane w sposób bardziej efektywny, cena może być wyższa w pewnym okresie dnia, gdy popyt jest zwykle wyższy, albo cena usług dostarczanych przez Internet może być niższa niż usługa dostarczona w sposób bardziej spersonalizowany. Jeżeli występuje celowa nadwyżka w porównaniu do kosztów usług, wówczas cała płatność powinna być uważana za podatek. Jakkolwiek ESA 2010, w par.1.76 i 1.77, pozwala na dzielenie niektórych transakcji, nie ma to zastosowania do podatków, gdyż są one rejestrowane brutto dla każdego elementu usługi. Pojęcie „nieproporcjonalne” użyte w ESA 2010 par.4.79 nie jest określone, ale w tym przykładzie oznacza sytuację, gdy jednostka rozmyślnie ustala ceny tak, by generować nadwyżkę ponad koszty ogółem w celu dostarczania funduszy dla sektora, które mogą być wykorzystane do innych celów. Przychód z tytułu płatności jest przychodem za usługę, a nie za zezwolenie, dlatego powinien być rejestrowany w momencie, gdy działanie (przyznanie zezwolenia) jest podejmowane, niezależnie od czasu na jaki zezwolenie jest przyznawane. ESA 2010 par.4.79 (d) opisuje to w sposób bardziej szczegółowy.

### b. Podatek

22. Rejestracja jako podatek następuje, gdy warunki wymienione wyżej nie występują (gdy opłaty przewyższają koszty każdej, związanej z zezwoleniem usługi, otrzymywanej bezpośrednio w zamian).
23. Podatek jest rejestrowany jako D.29, jeśli jest płacony przez przedsiębiorstwa lub D.59, jeśli jest płacony przez gospodarstwa domowe. Podatek od kapitału D.91 jest rejestrowany, jeśli był on okazjonalnym podatkiem od zezwolenia na posiadanie aktywów lub podatkiem od wzrostu wartości aktywów, wynikającego z zezwolenia wydanego przez sektor - być może na budowę budynku na określonej działce (patrz ESA 2010 par.149 (b) dotyczący podatków od wzrostu wartości).
24. Przykładami są: roczne zezwolenie na użytkowanie pojazdu niezależnie od tego, gdzie i kiedy jest on użytkowany; licencja na rybołówstwo lub łowiecka, która jest wymagana gdziekolwiek rybołówstwo lub łowiectwo się odbywa; opłata za użytkowanie budynków, gdy nie są one w posiadaniu sektora instytucji rządowych i samorządowych; opłaty za zezwolenie na posiadanie określonych rodzajów aktywów; opłaty ściągane od przedsiębiorstw na fundusz ochrony konsumentów lub badania, gdzie podejmowane są działania na rzecz konsumentów i/lub przedsiębiorstw w raczej bardziej generalnym wymiarze, niż usługi dostarczane bezpośrednio do indywidualnych jednostek ponoszących opłaty (ESA 2010 par.15.32).

### c. Sprzedaż nieprodukowanych aktywów niefinansowych

25. W niektórych przypadkach, gdy przychody sektora wiążą się z przyznaniem zezwolenia na podjęcie działalności (niezwiązanej z aktywami będącymi w posiadaniu sektora instytucji rządowych i samorządowych), zezwolenie jest przyznawane wyłącznie jednej jednostce lub ograniczonej liczbie jednostek, stwarzając monopol lub sytuację bliską monopolowi posiadaczy zezwolenia. Inne jednostki nie mogą otrzymać zezwolenia sektora na podjęcie działalności i sektor zapewnia, że ograniczenie jest egzekwowane. To wyłączenie innych jednostek może powodować pojawienie się nieprodukowanego aktywa niefinansowego w bilansach jednostek, które posiadają zezwolenie. ESA 2010 par.15.37 podaje cztery warunki dla rozpoznania takiego aktywa: nieużytkowanie aktywów sektora; brak kryterium kwalifikacyjnego dla zezwolenia; ograniczona liczba zezwoleń, prowadząca do zysków z monopolu (oligopolu) oraz możliwość sprzedaży zezwolenia stronie trzeciej.
26. Pojawienie się aktywa AN.223 w bilansie sektora instytucji rządowych i samorządowych należy zarejestrować w pozostałych przepływach, zanim sprzedaż ma miejsce. Jeżeli przyznane zezwolenie jest limitowane czasowo, bilans posiadacza aktywa pokazuje zmniejszenie wartości nieprodukowanego aktywa poprzez „inne przepływy” K.2 (amortyzacja aktywa), patrz ESA 2010 par.15.34.
27. Gdy użytkowane są aktywa nie będące w posiadaniu sektora instytucji rządowych i samorządowych i jeśli nie występują pozostałe trzy warunki wymienione wyżej, przychody są rejestrowane jako podatki (ESA 2010 par.15.32).

### **VI.1.3. Uzasadnienie generalnego ujęcia**

#### **VI.1.3.1 Przychody sektora instytucji rządowych i samorządowych ze sprzedaży towarów i usług (które mogą być dostarczane przez inne jednostki)**

28. Ujęcie polega zawsze na rejestracji produkcji (P.1) sektora. Jedyną trudnością może być rozróżnienie pomiędzy produkcją rynkową (P.11) a płatnościami za produkcję nierynkową (P.131). Rozróżnienie odnosi się do pojęcia ceny ekonomicznie uzasadnionej (patrz ESA 2010 par.20.19-20.34 i część I Podręcznika Granice sektora instytucji rządowych i samorządowych).

#### **VI.1.3.2 Przychody sektora instytucji rządowych i samorządowych z tytułu użytkowania aktywów produkowanych**

29. Główne rozróżnienie jest dokonywane pomiędzy leasingiem operacyjnym (produkcja, P.1), a leasingiem finansowym (sprzedaż aktywów, P.51). Zgodnie z ESA 2010 Rozdział 15 (Kontrakty, leasing i licencje):
  - 1) Leasing operacyjny aktywów lub dóbr trwałego użytku:
    - obejmuje pewien okres, który może być długi lub krótki i niekoniecznie ustalony z góry,
    - nie pociąga za sobą transferu własności ekonomicznej, właściciel prawny zachowuje ryzyko i korzyści, jedną ze wskazówek jest, że utrzymuje on i naprawia aktywa,
  - 2) Leasing finansowy:

- obejmuje określony z góry i dłuższy okres, zwykle cały okres ekonomicznego życia aktywów, lub jego większość<sup>1</sup>,
  - ryzyko i korzyści związane z użytkowaniem aktywów zostają przeniesione od leasingodawcy do leasingobiorcy, jedną ze wskazówek jest, że leasingobiorca utrzymuje i naprawia aktywa.
- W leasingu finansowym własność ekonomiczna zostaje przeniesiona. Rola leasingodawcy jest czysto finansowa. Rachunki narodowe rozpoznają realia ekonomiczne leasingu finansowego jako ekwiwalent pożyczki, którą leasingodawca dostarcza leasingobiorcy, umożliwiając mu zakup aktywów, których staje się de facto właścicielem.
  - Specyficznemu przypadkowi koncesji zawartej zgodnie z prawem publicznym w zakresie finansowania i eksploatacji infrastruktury publicznej i PPP, poświęcone są rozdziały VI.4 i VI.5.

#### **VI.1.3.3 Przychody sektora instytucji rządowych i samorządowych z tytułu użytkowania aktywów nieprodukowanych**

- Dokonywane jest rozróżnienie pomiędzy zwykłym przypadkiem użytkowania (lub eksploatacji) aktywów nieprodukowanych (zasoby naturalne takie jak grunty, złoża podziemne i inne zasoby naturalne - ESA 2010 par.4.72 do 4.76) przez ograniczony czas (D.45 renta gruntowa), a możliwością użytkowania aż do wyczerpania wartości ekonomicznej aktywów (sprzedaż aktywów).

#### **VI.1.3.4 Przychody sektora z tytułu wydawania zezwoleń na podejmowanie działalności**

- Dokonywane jest rozróżnienie pomiędzy rejestracją podatku oraz sprzedaży usług (produkcja, P.1).

#### *Rozróżnienie pomiędzy podatkami a sprzedażą usług*

- ESA 2010 par.4.79 (d) wymienia kryteria rozróżnienia podatków i sprzedaży usług:  
Rozróżnienie pomiędzy podatkami a sprzedażą usług przez sektor instytucji rządowych i samorządowych jest definiowane zgodnie z takimi samymi kryteriami, jakie są używane w przypadku płatności dokonywanych przez przedsiębiorstwa. Jeżeli wydanie licencji nie wymaga wiele, lub w ogóle, nakładu pracy ze strony sektora, a licencje wydawane są automatycznie po zapłaceniu wymaganej kwoty, jest wtedy prawdopodobne, że są one po prostu sposobem na podniesienie przychodów, nawet gdy sektor może w zamian wydawać pewnego rodzaju certyfikaty lub autoryzacje - w takich przypadkach płatność jest traktowana jako podatek. Jeżeli natomiast, sektor stosuje wydawanie licencji dla pełnienia rzeczywistej funkcji regulatora (takich jak sprawdzanie kompetencji lub kwalifikacji osób, których dotyczą), wówczas płatności traktowane są raczej jako sprzedaż usług sektora, a nie podatki, chyba że płatności nie są zupełnie powiązane z kosztami dostarczenia usług.

---

<sup>1</sup> Tym niemniej, ESA 2010 par.15.18 podkreśla, że długość okresu leasingu nie powinna być dominującym kryterium dla klasyfikacji kontraktu.

- Sektor instytucji rządowych i samorządowych działa w gospodarce za pomocą dwóch sposobów:

#### *Cywilne prawo handlowe*

- zgodnie z cywilnym prawem handlowym sektor przeprowadza transakcje ekonomiczne, które mogą być także przeprowadzane przez inne jednostki. Na przykład zatrudnia personel, konsumuje dobra i usługi, dzierżawi grunty, posiada środki trwałe, sprzedaje usługi używając aktywów itd. W przypadku takich transakcji ESA 2010 rozdział 3 jest stosowany dla klasyfikacji działalności produkcyjnej sektora; rozdział 4 jest istotny dla klasyfikacji kosztów związanych z zatrudnieniem oraz dochodu z własności.
- ESA 2010 par. 3.39 wyjaśnia, że możliwa jest klasyfikacja przychodu sektora ze sprzedaży towarów i usług jako produkcji rynkowej lub jako płatności za produkcję nierynkową. Zgodnie z ESA 2010 par.3.26 nierynkowa jednostka instytucjonalna może prowadzić produkcję rynkową, ale większość produkcji jest dostarczana nieodpłatnie lub według cen ekonomicznie nieuzasadnionych. ESA 2010 par. 4.73 wyjaśnia, że opłaty za użytkowanie produkowanych środków trwałych ulokowanych na gruntach traktowane są jako sprzedaż usług, a nie renta gruntowa. Dzieje się tak także w przypadku, gdy opłaty obejmują zarówno grunt, jak i budynki i nie mogą być rozróżnione. ESA 2010 rozdziały 6 i 15 opisują kiedy rejestrować transakcje odnoszące się do kontraktów, leasingu i licencji.

#### *Prawo publiczne*

- Zgodnie z prawem publicznym, sektor instytucji rządowych i samorządowych podejmuje transakcje ekonomiczne, które są właściwe wyłącznie dla niego. Na przykład, w kontekście przychodów sektora, może on podnosić podatki, wprowadzać systemy ubezpieczeń społecznych, wydawać zezwolenia/licencje i nakładać grzywny.
- Istotne są tutaj paragrafy ESA 2010, rozdział 4 Transakcje podziału w części dotyczącej podatków i składek na ubezpieczenia społeczne. ESA 2010 par.4.23 (e) i 4.79 (d) wyjaśniają różnice pomiędzy sprzedażą usług a podatkami.
- ESA 2010 par.4.79 (d) dotyczy płatności gospodarstw domowych za użytkowanie aktywów (pojazdy, jednostki pływające i statki powietrzne) będących własnością płatnika lub wynajmowane przez niego. Jeżeli nie dotyczy to opłat za użytkowanie aktywów będących w posiadaniu sektora jest to produkcja (sprzedaż usług) lub dzierżawa, a nie podatek.

Box - Alokacja licencji telefonii komórkowej - pominięte (str.294 oryginału)

## VI.2 Sprzedaż i leasing zwrotny

### VI.2.1 Tło zagadnienia

1. Transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego jest porozumieniem, za pomocą którego właściciel aktywów sprzedaje je i natychmiast dzierżawi z powrotem od kupującego. Przedmiotem sprzedaży i leasingu zwrotnego jest zwykle budynek, lecz mogą to być także inne środki trwałe. W usiłowaniu poprawy zarządzania swoimi aktywami i dla zwiększenia zasobów gotówki, sektor instytucji rządowych i samorządowych - na każdym poziomie, lokalnym, regionalnym lub centralnym - może być zaangażowany w tego rodzaju porozumienia.
2. Z punktu widzenia rachunków narodowych, implementacja sprzedaży i leasingu zwrotnego przez sektor powoduje powstanie dwóch pytań, które są ze sobą powiązane:
  - Jaka jednostka jest zaangażowana w tego rodzaju transakcje z sektorem i jaka jest jej właściwa klasyfikacja sektorowa?



- Jak jest ogólna intencja tego rodzaju porozumienia: czy jest to rzeczywista „prywatyzacja” zarządzania takimi aktywami czy, dokonywanie reorganizacji wewnątrz sektora publicznego?
3. W zależności od odpowiedzi na powyższe pytania, realność „sprzedaży” może być kwestionowana, a „transakcja” rejestrowana w różny sposób.
  4. Zasady odnoszące się do klasyfikacji jednostki dokonującej zakupu są podobne do stosowanych dla jednostek specjalnego przeznaczenia (patrz ESA 2010 par. 20.47) zakładanych dla pozyskania sekurytyzowanych aktywów.

## **VI.2.2 Ujęcie w rachunkach narodowych**

5. W zależności od charakteru jednostki zaangażowanej w porozumienie z sektorem, dotyczące leasingu zwrotnego, można rozróżnić trzy przypadki:
  - jednostka celowa utworzona przez sektor,
  - jednostka będąca istniejącym przedsiębiorstwem publicznym,
  - jednostka będąca podmiotem prywatnym.

### **VI. 2.2.1 Jednostka celowa utworzona przez sektor instytucji rządowych i samorządowych**

6. Głównym zagadnieniem jest w tym przypadku kwestia klasyfikacji. Tak długo, jak główną działalnością zaangażowanej jednostki jest dostarczanie obiektów pod wynajem dla sektora instytucji rządowych i samorządowych, który ją utworzył, klasyfikowana jest ona w tym sektorze.
7. Jeśli jedyną działalnością jednostki jest dostarczanie usług do pojedynczej jednostki sektora, która ją utworzyła, wówczas uważa się ją za zaangażowaną w działalność pomocniczą (patrz ESA 2010 par.2.26). Nie jest ona zatem uważana za jednostkę odrębną od sektora. Żadne transakcje nie powinny być rozpatrywane wtedy w rachunkach narodowych: ani transakcje na aktywach w momencie utworzenia, ani później żadne transakcje dotyczące dóbr i usług - produkcja i zużycie pośrednie.
8. Jednostka może być odrębną jednostką instytucjonalną, jeżeli dostarcza usługi do kilku jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych. Jeżeli jednostka powstaje w wyniku podziału innej jednostki, jej powstanie jest rejestrowane w rachunku innych zmian wolumenu w ramach zmian klasyfikacji i struktury. Niemniej jednak, jeśli jednostka fatycznie kupuje aktywa za pomocą własnych zasobów finansowych - na przykład zadłużając się - nabycie powinno być traktowane jak sprzedaż aktywów, zwykle środków trwałych brutto (P.51), z jednej części sektora do drugiej. Nie będzie zatem wpływu na nadwyżkę / deficyt netto sektora (B.9) na bazie skonsolidowanej. Wszystkie płatności dokonywane później przez sektor do jednostki są rejestrowane jako transfery bieżące wewnątrz sektora instytucji rządowych i samorządowych (D.72).
9. Jednostka taka może pozostać zaklasyfikowana w sektorze instytucji rządowych i samorządowych, tak długo jak większość jej działalności polega na dostarczaniu usług do sektora. W przypadku możliwej reklasyfikacji poza sektor instytucji rządowych i samorządowych, należy przestrzegać zasad określających rozróżnienie rynkowy/nierynkowy oraz definicji kontroli.

### **VI.2.2.2 Jednostka będąca istniejącym przedsiębiorstwem publicznym**

10. Wydaje się, że istnieją dwa warunki, aby transfer środków trwałych z sektora instytucji rządowych i samorządowych do istniejącego przedsiębiorstwa publicznego był traktowany jako sprzedaż aktywów (mający wpływ na nadwyżkę / deficyt (B.9)):
  - przedsiębiorstwo musi być rzeczywistym przedsiębiorstwem, a nie utworzonym konkretnie dla rozpatrywanej transakcji; musi być normalnie zaangażowane w ten rodzaj działalności, wykazując oczywiste kompetencje w zarządzaniu takimi aktywami; jego wielkość musi być adekwatna do transakcji; praktycznym kryterium jest stwierdzenie, że wartość aktywów, które są transferowane, nie powinna znacząco przewyższać bieżącej wartości istniejących aktywów, będących już w posiadaniu przedsiębiorstwa;
  - przedsiębiorstwo finansuje pozyskanie aktywów z własnych środków (lub pożyczonych na rynku).
11. Tym niemniej, jeżeli jeden z tych warunków nie jest spełniony, cały proces może być rozpatrywany jako restrukturyzacja aktywów, prowadząca do bardziej efektywnego zarządzania tymi aktywami. Transfer aktywów będzie rejestrowany w rachunkach innych zmian wolumenu. Jeżeli jest to rzeczywista „sprzedaż”, a płatność do sektora, była wcześniej finansowana pożyczką sektora, cała operacja powinna zostać podzielona na dwie części:
  - transfer aktywów (np. budynków), powodujący wzrost kapitału własnego jednostki, jest rejestrowany w rachunkach innych zmian wolumenu,
  - transakcje finansowe: pożyczka jednostki (F.4) i płatność do sektora analizowana jako wycofanie udziału kapitałowego (F.5).
12. W rezultacie, w kontekście takiej restrukturyzacji aktywów, nie występuje wpływ na nadwyżkę / deficyt netto sektora (B.9).

### **VI.2.2.3 Jednostka będąca istniejącym podmiotem prywatnym**

13. W tym przypadku transakcja na środkach trwałych będzie zwykle rejestrowana, poprawiając nadwyżkę/deficyt sektora netto (B.9). Transfer prawny nie będzie rejestrowany jako sprzedaż ekonomiczna, jeżeli porozumienie będzie ocenione jako leasing finansowy (operator prywatny jako leasingodawca i sektor jako leasingobiorca), w którym to przypadku aktywa pozostaną w bilansie sektora, tj. jeśli sektor nadal będzie uważany za ekonomicznego właściciela aktywów. Musi być to ocenione na podstawie warunków kontraktu, który może zawierać bardzo specyficzne klauzule (takie jak dotyczące długości kontraktu) w porównaniu do normalnej działalności biznesowej; sektor może mieć także prawo do jednostronnego odnowienia kontraktu, nie obserwowanego w transakcjach komercyjnych.

## **VI.2.3 Uzasadnienie ujęcia**

### **VI.2.3.1 Jednostka celowa**

14. Ten sam sposób rozumowania powinien być stosowany w przypadku jednostek pomocniczych tworzonych przez sektor instytucji rządowych i samorządowych dla identycznych celów (wyłącznie dostarczających usługi do sektora). Wszystkie transakcje pomiędzy sektorem i takimi jednostkami powinny być konsolidowane podczas kompilacji rachunków narodowych.
15. Jeżeli jednak, taka jednostka jest uważana w pełni za jednostkę instytucjonalną, płatności dokonywane przez sektor za usługi wynajmu dostarczane przez jednostkę nie są uważane za sprzedaż rynkową, ponieważ:
  - aby występowała sprzedaż, płatność musi mieć istotny wpływ na podaż i/lub popyt;
  - w tym przypadku, w którym sektor tworzy jednostkę, która zarządza budynkami publicznymi i dostarcza usługi związane z mieszkaniami do agend sektora, płatności dokonywane przez

sektor nie mogą, generalnie, być uważane za sprzedaż ponieważ jest nieprawdopodobne, aby miały znaczący wpływ na popyt sektora na usługi, nawet jeśli czynsze są ustalone w odniesieniu do cen rynkowych. Co więcej, płatności takie prawdopodobnie wpływają tylko na pozycje w księgach rachunkowych Skarbu Państwa, bez żadnego faktycznego przepływu funduszy. Finansowym odpowiednikiem takiej płatności raczej „umowna” transakcja finansowa.

16. Nie oznacza to oczywiście, że tego rodzaju porozumienie nie jest efektywne dla zarządzania budynkami publicznymi. Może jednak prowadzić do realokacji budynków publicznych pomiędzy agendami sektora i prawdopodobnie do sytuacji, gdy niektóre budynki publiczne zostaną pozostawione przez agendy sektora i przez to dostępne dla prywatnego użytkownika. W tym ostatnim przypadku, płatności dokonywane przez prywatnych użytkowników powinny być oczywiście traktowane jak sprzedaż lub czynsze. To przeorganizowanie aktywów wewnątrz sektora nie odpowiada działalności rynkowej.
17. Będąc nierynkową, jednostka musi być zatem klasyfikowana w sektorze instytucji rządowych i samorządowych, przynajmniej tak długo, jak płatności dokonywane przez sektor tworzą jej główne zasoby.

#### **VI.2.3.2 Jednostka będąca istniejącym przedsiębiorstwem publicznym**

18. W prostym przypadku istniejącego przedsiębiorstwa publicznego kupującego aktywa niefinansowe od sektora instytucji rządowych i samorządowych po cenie rynkowej, bez innych powiązanych transakcji pomiędzy sektorem a przedsiębiorstwem, właściwa jest rejestracja sprzedaży aktywów niefinansowych na rachunku kapitałowym (P.51), poprawiająca nadwyżkę/deficyt netto sektora (B.9).
19. Tym niemniej, w niektórych przypadkach, mają miejsce inne okoliczności. Na przykład, transfer aktywów może być związany z dużą zmianą w funkcji przedsiębiorstwa taką jak podjęcie nowych działalności i odpowiedzialności wcześniej będących funkcją sektora. Transfer aktywów może być dokonany po cenach nierynkowych; może w ogóle nie wystąpić płatność; lub kupno może być finansowane przez pożyczkę lub zastrzyk kapitałowy sektora.
20. W takich przypadkach, cały proces może być rozpatrywany jako restrukturyzacja aktywów w ramach sektora publicznego, mająca na celu bardziej efektywne zarządzanie aktywami. W odróżnieniu od transakcji bezpośredniej sprzedaży na rynku, tego rodzaju transfer aktywów, tak jak w kontekście korporacyjnej restrukturyzacji, jest rejestrowany jako inne przepływy w rachunkach innych zmian wolumenu (więcej szczegółów, patrz rozdział III.4 Zastrzyki kapitałowe w naturze oraz III.4.2 Ujęcie w rachunkach narodowych).

#### **VI.2.3.3 Jednostka będąca istniejącym podmiotem prywatnym**

21. Jednostka będzie klasyfikowana jako przedsiębiorstwo prywatne (w S.11002), jeżeli jest istniejącą jednostką sektora prywatnego (lub opartą o istniejące przedsiębiorstwa i jeśli nie ma zmiany w sposobie jej kontrolowania i celu działania. Jeżeli jest to nowa jednostka, będzie uważana za prywatną, jeśli jest zarządzana i kontrolowana przez jednostki prywatne, które zainwestowały w nią kapitał. Klasyfikacja jako prywatne przedsiębiorstwo powinna być zakwestionowana w przypadkach, gdy:
  - sektor wyznacza niektórych dyrektorów jednostki,
  - ryzyko nie dotyczy kapitału prywatnego,
  - występują gwarancje sektora dla zadłużenia jednostki.
22. Nie jest w tym miejscu możliwe podanie szczegółowych zasad obejmujących wszystkie ewentualności albowiem takie przypadki różnią się znacznie. Aby klasyfikacja jednostki jako

publicznej bądź prywatnej była jak najbardziej wiarygodna, rozpatrzona musi być struktura i operacje jednostki jako całość.

23. Sektor instytucji rządowych i samorządowych może uczestniczyć w operacji sprzedaży i leasingu zwrotnego z udziałem jednostki prywatnej z różnych powodów, w tym:
  - dla redukcji ryzyka związanego z własnością aktywów,
  - dla uzyskania korzyści z zarządzania przez sektor prywatny,
  - dla jednorazowej redukcji własnego zadłużenia.
24. Działanie z jednostką prywatną musi być rejestrowane poprzez transakcje, a nie jako restrukturyzacja aktywów w innych przepływach. Głównym problemem jest czy leasing zwrotny jest leasingiem finansowym - w którym to przypadku sprzedaż aktywów nie będzie rejestrowana, ponieważ pozostaną one w bilansie sektora instytucji rządowych i samorządowych - czy leasingiem operacyjnym, zgodnie z postanowieniami rozdziału ESA 2010.