

Opłata za dostępność

Interpretacja prawna i finansowa pojęcia wraz z opinią na temat wybranych zagadnień dotyczących podziału ryzyk, wpływu na dług publiczny oraz klasyfikacji opłaty za dostępność w budżetach podmiotów publicznych.



POMOC TECHNICZNA
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI

UNIA EUROPEJSKA
Europejski Fundusz
Rozwoju Regionalnego



Dokument został częściowo sfinansowany przez Unię Europejską w ramach
Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna 2007-2013

WARSZAWA, MARZEC 2012

PRZEDMIOT OPRACOWANIA: Interpretacja prawna i finansowa pojęcia "opłata za dostępność" w ramach projektów PPP, w tym projektów hybrydowych z dofinansowaniem ze środków Unii Europejskiej oraz opinia na temat wybranych zagadnień dotyczących klasyfikacji opłaty za dostępność jako wydatku majątkowego lub bieżącego w budżecie podmiotu publicznego, podziału ryzyk pomiędzy stroną publiczną i prywatną oraz zaliczenia zobowiązań wynikających z umowy o partnerstwo publiczno-prywatne do długu publicznego, w oparciu o analizę założeń i dokumentów udostępnionych w ramach wybranych projektów.

PRACA ZBIOROWA POWSTAŁA WE WSPÓŁPRACY: Hogan Lovells (Warszawa) LLP (Spółka partnerska) Oddział w Polsce oraz Ernst & Young Audit sp. z o.o.

STAN PRAWNY NA DZIEŃ: 1 MARCA 2012 R.

WARUNKI KORZYSTANIA Z PUBLIKACJI: Niniejsza analiza została opracowana na zlecenie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego. Obserwacje, analizy, interpretacje i wnioski zawarte w przedmiotowej analizie nie stanowią oficjalnego stanowiska Ministerstwa. Ministerstwo nie przyjmuje odpowiedzialności za informacje zawarte w analizie ani za jakiegokolwiek konsekwencje wynikające z ich wykorzystania. Ryzyko związane z wykorzystaniem powyższych informacji ponoszą Użytkownicy. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego upoważnia odbiorców niniejszej publikacji do Użytkowania, pobierania, wyświetlania, powielania i drukowania jej treści. Jednocześnie zastrzega jednak, że w przypadku korzystania z treści niniejszego dokumentu Użytkownik powinien wskazać źródło wykorzystywanych materiałów, a ponadto bezwzględnie zabronione jest wykorzystywanie niniejszego dokumentu lub jego treści do celów komercyjnych.

SPIS TREŚCI

	STRONA
1. ROZDZIAŁ I – CZĘŚĆ WSTĘPNA	4
1.1 Wprowadzenie - przedmiot i zakres interpretacji	4
1.2 Zastrzeżenia	4
1.3 Wykaz skrótów	5
2. ROZDZIAŁ II - DEFINICJA OPŁATY ZA DOSTĘPNOŚĆ	9
2.1 Opłata za dostępność jako komponent wynagrodzenia partnera prywatnego	9
2.2 Istota opłaty za dostępność	9
2.3 Wysokość opłaty za dostępność	10
3. ROZDZIAŁ III – INTERPRETACJA PRAWNA I FINANSOWA WRAZ ZE WSKAZANIEM ARGUMENTÓW PRZEMAWIAJĄCYCH ZA I PRZECIW OKREŚLONYM SPOSOBOM KLASYFIKACJI OPŁATY ZA DOSTĘPNOŚĆ	11
3.1 Wpływ transakcji PPP na dług publiczny	11
3.2 Wpływ wydatków stanowiących opłatę za dostępność na nadwyżkę operacyjną JST	14
3.3 Wpływ na rachunkowość finansową	17
3.4 Rekomendacje odnośnie przyszłych projektów	31
4. ROZDZIAŁ IV – KLASYFIKACJA OPŁATY ZA DOSTĘPNOŚĆ	33
5. ROZDZIAŁ V – ODPOWIEDZI NA PYTANIA SZCZEGÓLWE	42

1. ROZDZIAŁ I – CZĘŚĆ WSTĘPNA

1.1 Wprowadzenie - przedmiot i zakres interpretacji

Szanowni Państwo,

Niniejszym przedstawiamy Państwu raport z wykonanego zadania, na zakończenie prac nad pierwszą częścią zamówienia zatytułowanego "Interpretacja prawna i finansowa pojęcia "opłata za dostępność" w ramach projektów PPP, w tym projektów hybrydowych z dofinansowaniem ze środków Unii Europejskiej, opracowanie metodologii analiz ryzyk w projektach PPP i ich podział pomiędzy stroną publiczną i prywatną, ocenę i wydanie opinii co do założeń w ramach projektu PPP", obejmujący **interpretację prawną i finansową pojęcia "opłata za dostępność"** w ramach projektów PPP, w tym projektów hybrydowych z dofinansowaniem ze środków Unii Europejskiej **oraz opinię na temat wybranych zagadnień dotyczących klasyfikacji opłaty za dostępność** jako wydatku majątkowego lub bieżącego w budżecie podmiotu publicznego, **podziału ryzyk** pomiędzy stroną publiczną i prywatną oraz zaliczenia zobowiązań wynikających z umowy o partnerstwo publiczno-prywatne do **długu publicznego**, w oparciu o analizę założeń i dokumentów udostępnionych nam w ramach wybranych projektów.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest interpretacja prawna i finansowa pojęcia "opłaty za dostępność" wraz z opinią w przedmiocie jej klasyfikacji, w projektach realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego w Polsce, obejmująca w szczególności swym zakresem, zgodnie ze szczegółowym opisem zamówienia, następujące zagadnienia: (i) przegląd obowiązujących przepisów prawa krajowego i wspólnotowego; (ii) opis przykładowych inwestycji, w których zastosowano możliwe sposoby klasyfikacji opłaty za dostępność w ramach wydatków bieżących bądź majątkowych wraz z uzasadnieniem przyjętym przy klasyfikacji opłaty za dostępność przy opisywanych inwestycjach; (iii) interpretacja prawna i finansowa wraz ze wskazaniem argumentów przemawiających za i przeciw określonym sposobom klasyfikacji opłaty za dostępność; (iv) przedstawienie możliwych wariantów wraz z warunkami brzegowymi, które muszą zostać spełnione, aby móc zaklasyfikować opłatę za dostępność do jednej lub dwóch kategorii wydatków, uwzględniając w szczególności status podmiotu publicznego, zakres przedmiotowy projektu, rodzaj wynagrodzenia, strumienie płatności pomiędzy stronami, źródła finansowania projektu oraz analizę i podział ryzyk między stronami umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Przeprowadzona poniżej interpretacja finansowa pojęcia "opłata za dostępność" obejmuje następujące trzy niezależne od siebie aspekty: Pierwszym aspektem jest wpływ na dług publiczny zawieranych umów PPP i wynikającego z nich obowiązku jednostek samorządu terytorialnego do dokonywania określonych płatności na rzecz partnera prywatnego. Drugim aspektem interpretacji jest klasyfikacja opłaty za dostępność do wydatków bieżących lub majątkowych. Do obu tych aspektów w dalszej części raportu odnosimy się jako do sprawozdawczości statystycznej. W raporcie odnosimy się również do trzeciego wymiaru interpretacji finansowej jakim jest ujęcie umów PPP w księgach rachunkowych i skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego. W dalszej części raportu ten aspekt nazywany jest rachunkowością finansową.

1.2 Zastrzeżenia

W niniejszym raporcie przedstawiliśmy Państwu propozycję klasyfikacji opłaty za dostępność w oparciu o analizowane projekty, z tym zastrzeżeniem, że propozycja ta została oparta wyłącznie o dokumenty nam doręczone, wskazywane w odnośnych częściach niniejszego raportu przy okazji omawiania poszczególnych przedsięwzięć. Przeprowadzona analiza została dokonana przy założeniu, że wszystkie przekazane nam dokumenty są prawidłowe, kompletne i aktualne oraz pozostają w mocy i są wiążące w dniu sporządzenia niniejszego raportu, a żadne z ich postanowień nie zostało zmienione,

ani uchylone, a w treści dokumentów nam dostarczonych jako projekty nie zaszły zmiany, wobec których nie moglibyśmy się ustosunkować.

Czyniąc te założenia, i jednocześnie mając na uwadze niepowtarzalność realizowanych projektów, specyfikę analizowanych sektorów, a także indywidualne potrzeby i politykę każdego z organów samorządowych realizujących czy planujących realizację projektów w formule PPP, pragniemy podkreślić, że postawione wnioski odnośnie każdego z Projektów, a także wnioski ogólne, odnoszące się do całego sektora, czy nawet szerszej kategorii projektów PPP, nie mogą stanowić samodzielnej podstawy w planowaniu innych przedsięwzięć w tej formule. Niniejszy raport ma na celu jedynie ukierunkowanie interpretacji pojęcia "opłaty za dostępność" zaangażowanych w omawiane projekty stron partnerstwa, na cel, jakim w naszej ocenie będzie zawsze zgodność przyjętych przez samorządy rozwiązań z prawem wspólnotowym i krajowym – w zakresie regulacji statystycznych oraz prawem krajowym – w zakresie finansów publicznych.

1.3 Wykaz skrótów

1.3.1 Wykaz skrótów aktów prawnych

(a) Akty prawa wspólnotowego

Dyrektywa 2004/17/WE Dyrektywa Sektorowa	lub	Dyrektywa 2004/17/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. koordynująca procedury udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych (Dz. U. UE.L.04.134.1)
Dyrektywa 2004/18/WE Dyrektywa Klasyczna	lub	Dyrektywa 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi (Dz. U. UE.L.04.134.114)
Decyzja EUROSTAT		Nowa decyzja EUROSTAT w sprawie deficytu i długu (Postępowanie dotyczące partnerstwa publiczno-prywatnego) (ang. <i>New decision of EUROSTAT on deficit and debt – Treatment of public-private partnerships</i>). z dnia 11 lutego 2004 r.
Rozporządzenie Rady ESA 95		Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (ang. <i>European System of Accounts</i>) (ESA 95)
Zielona Księga		Zielona Księga Partnerstw Publiczno Prywatnych i prawa wspólnotowego w zakresie zamówień publicznych i koncesji, Komisja Wspólnot Europejskich Bruksela, z dnia 30 kwietnia 2004 r., COM (2004)
Wytoczne KE		Wytoczne dotyczące udanego partnerstwa publiczno-prywatnego opublikowane przez Komisję Europejską, Dyrektoriat Polityki Regionalnej w 2003 r. (ang. <i>The Guidelines for Successful Public-Private Partnership</i>)
Traktat o Unii Europejskiej		Traktat o Unii Europejskiej podpisany 7 lutego 1992 r. w Maastricht (wersja skonsolidowana: Dziennik Urzędowy C 325 z 24 grudnia 2002 r.)
Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej		nazwa ustalona Traktatem Lizbońskim dla dotychczas obowiązującego Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dziennik Urzędowy C 83 z 30 marca 2010 r., Dz. U. z 2004, Nr 90, poz. 864/2)
Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską (TWE)		Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską, podpisany 25 marca 1957 r. w Rzymie, pierwotna nazwa: Traktat

	Ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą, przemianowany Traktatem Lizbońskim na Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dziennik Urzędowy C 224 z 31 sierpnia 1992 r.)
Traktat Lizboński	Traktat podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dziennik Urzędowy C 306 z 17 grudnia 2007 r.)
Podręcznik MGDD	Podręcznik deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych – Implementacja ESA95 (ang. <i>Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA95</i>).
Rozporządzenie w Sprawie Stosowania MSR	Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dziennik Urzędowy UE L z dnia 11 września 2002 r.)

(b) Akty prawa krajowego rangi ustawowej

Ustawa o PPP	Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2009 r., Nr 19, poz. 100 ze zm.)
Ustawa z 2005 r. o PPP	Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2005 r., Nr 169, poz. 1420 ze zm.)
KC	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny (Dz. U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.)
Ustawa PZP	Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r., Nr 113, poz. 759 ze zm.)
Ustawa o Koncesji	Ustawa z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. z 2009 r., Nr 19, poz. 101 ze zm.)
Ustawa Prawo Budowlane	Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2010 r., Nr 43, poz. 1623 ze zm.)
Konstytucja	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Ustawa o Samorządzie Gminnym	Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 ze zm.)
Ustawa o Samorządzie Województwa	Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1590 ze zm.)
Ustawa o Gospodarce Nieruchomościami	Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2010 r., Nr 102, poz. 651 ze zm.)
Ustawa o Ochronie Praw Lokatorów	Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (t.j. Dz. U. z 2005 r., Nr 31, poz. 266)
Ustawa o Systemie Oświaty	Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2004 r., Nr 256, poz. 2572 ze zm.)
Ustawa Prawo Ochrony Środowiska	Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2008 r., Nr 25, poz. 150)
Ustawa o Drogach Publicznych	Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2007 r., Nr 19, poz. 115)
Ustawa o FP	Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r., Nr 157, poz. 1240 ze zm.)
Ustawa z 2005 r. o FP	Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r., Nr 249, poz. 2104 ze zm.)

Ustawa o Rachunkowości	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223 ze zm.)
Ustawa o RIO	Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2001 r., Nr 55, poz. 577 ze zm.)
Ustawa o Swobodzie Działalności	Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2010 r., Nr 220, poz. 1447 ze zm.)
Ustawa o Statystyce Publicznej	Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. z 1995 r., Nr 88, poz. 439 ze zm.)

(c) Krajowe akty wykonawcze

Rozporządzenie MF w sprawie Klasyfikacji	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz. U. z 2011 r, Nr .298, poz. 1767).
Dawne Rozporządzenie MF w sprawie Klasyfikacji	Rozporządzenie z 20 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego w tym do długu Skarbu Państwa.
Rozporządzenie MF w sprawie Szczegółowej Klasyfikacji	Rozporządzenie Ministra Finansów z 2.03.2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. Nr 38, poz. 207 ze zm.).
Rozporządzenie MF w sprawie Sprawozdawczości	Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U z 2010 r., Nr 20, poz. 103)
Rozporządzenie MF w sprawie Sprawozdań	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2010 r., Nr 43, poz. 247)
Rozporządzenie MF w sprawie Szczególnych Zasad Rachunkowości	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad 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 2010 r., Nr 128, poz. 861)
Klasyfikacja Środków Trwałych	Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych (Dz. U. z 2010 r., nr 242, poz. 1622)

1.3.2 Wykaz skrótów nazw organów, instytucji i organizacji

UE	Unia Europejska
PE	Parlament Europejski
KE	Komisja Europejska
Eurostat	Dyrekcja Generalna Komisji Europejskiej - Urząd Statystyczny Wspólnot Europejskich (ang. <i>Statistical Office of the European Communities, Eurostat</i>)
ETS	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (ang. <i>Court of Justice of the European Union</i>)

TK	Trybunał Konstytucyjny
NIK	Najwyższa Izba Kontroli
JST	jednostka samorządu terytorialnego
MRR	Ministerstwo Rozwoju Regionalnego
MF	minister właściwy do spraw finansów publicznych
MG	minister właściwy do spraw gospodarki
GUS	Główny Urząd Statystyczny
RIO	Regionalna Izba Obrachunkowa
EBI	Europejski Bank Inwestycyjny (ang. <i>European Investment Bank</i>)
EFTA	Europejskie Stowarzyszenie Wolnego Handlu (ang. <i>European Free Trade Association</i>)
NFOŚiGW	Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej

1.3.3 Wykaz pozostałych skrótów

PPP	partnerstwo publiczno-prywatne
ESA 95	Europejski system zintegrowanych rachunków gospodarczych, dokument sporządzony przez Urząd Statystyczny Wspólnot Europejskich i opublikowany po raz pierwszy w 1970 r.
Platforma PPP	Grupa utworzona z inicjatywy MRR; jej misją jest w szczególności wsparcie przygotowania pilotażowych projektów partnerstwa publiczno-prywatnego oraz promocja PPP jako instrumentu efektywnej realizacji zadań publicznych.
WPF	Wieloletnia Prognoza Finansowa
t.j.	Tekst jednolity (aktu prawnego)

2. ROZDZIAŁ II - DEFINICJA OPŁATY ZA DOSTĘPNOŚĆ

2.1 Opłata za dostępność jako komponent wynagrodzenia partnera prywatnego

W Ustawie o PPP zostały rozróżnione dwa rodzaje świadczeń podmiotu publicznego w związku z transakcją PPP: wkład własny w przedsięwzięcie oraz wynagrodzenie na rzecz partnera prywatnego. Wkład własny został zdefiniowany w art. 2 pkt 5 Ustawy o PPP, zgodnie z którym wkładem własnym jest świadczenie podmiotu publicznego (lub partnera prywatnego) polegające w szczególności na (1) poniesieniu części wydatków na realizację przedsięwzięcia, w tym sfinansowaniu dopłat do usług świadczonych przez partnera prywatnego w ramach przedsięwzięcia lub (2) wniesieniu składnika majątkowego. Ustawa o PPP nie zawiera natomiast legalnej definicji pojęcia wynagrodzenia partnera prywatnego, a ogranicza się jedynie do wskazania dwóch jego form, to jest: (1) prawa do pobierania pożytków z przedmiotu PPP oraz (2) zapłaty sumy pieniężnej. W tym ujęciu, opłata za dostępność jest wynagrodzeniem partnera prywatnego świadczone na jego rzecz w formie zapłaty sumy pieniężnej. Ponadto, opłata za dostępność nie stanowi dopłaty do świadczonych usług w rozumieniu art. 2 pkt 5 lit. a Ustawy o PPP. Dopłaty w tym znaczeniu są stosowane z reguły w przedsięwzięciach opartych na wynagrodzeniu uzyskiwanym przez partnera prywatnego z płatności dokonywanych przez użytkowników końcowych i w tych projektach dopłaty stanowią wkład własny podmiotu publicznego.

Należy przy tym podkreślić, że wynagrodzenie partnera prywatnego może pochodzić bądź w całości z opłaty za dostępność, bądź częściowo z opłaty za dostępność i dochodów z opłat od korzystających z majątku przedsięwzięcia zrealizowanego w PPP. Pierwszy z wariantów odnosi się przede wszystkim do przedsięwzięć o niskiej rentowności, w których nie ma możliwości samofinansowania się inwestycji realizowanej w PPP. Dotyczy to w szczególności realizacji projektów budowy dróg, z których korzystanie jest nieodpłatne, projektów infrastruktury społecznej (szkoły lub domy kultury). Drugi wariant odnosi się do projektów, w których przykładowo podmiot publiczny gwarantuje podmiotowi prywatnemu minimalną stopę zwrotu z inwestycji. W obydwu przypadkach opłata za dostępność ma charakter pieniężny. Opłata za dostępność jest uiszczana partnerowi prywatnemu po udostępnieniu środka majątkowego do eksploatacji. Ustawa o PPP pozostawia jednak rozstrzygnięciu stron terminy i sposób uiszczenia przez podmiot publiczny opłaty za dostępność.

2.2 Istota opłaty za dostępność

Powszechnie stosowana definicja tego pojęcia mówi, że opłata za dostępność polega na wypłacie przez podmiot publiczny na rzecz partnera prywatnego kwoty stanowiącej ekwiwalent wkładu partnera prywatnego w realizację określonego wspólnego przedsięwzięcia publiczno-prywatnego. Zastosowanie wynagrodzenia w tej formie dotyczy z reguły projektów, w których nie jest możliwe lub jest nader utrudnione określenie wynagrodzenia partnera prywatnego w formie opłaty od użytkowników przedmiotu partnerstwa albo gdy takie opłaty są niewystarczające do pokrycia wydatków związanych z danym projektem, w tym kosztów projektów oraz zysku partnera prywatnego.

Analiza wskazanych w niniejszym raporcie przepisów prawa oraz analiza rozwiązań przyjętych w analizowanych na Państwa zlecenie projektach pozwala na stwierdzenie, że opłata za dostępność ma wszędzie tam charakter opłaty jednolitej, której poszczególne składniki stanowią tylko elementy kalkulacyjne dla określenia wysokości jednolitej opłaty za dostępność, której pobieranie znajduje uzasadnienie na gruncie Ustawy o PPP. Oznacza to, że poszczególne komponenty opłaty za dostępność z tytułu tej samej umowy o PPP stanowią jednolite wynagrodzenie partnera prywatnego, pomimo, że mogą

one zostać zaklasyfikowane do różnych kategorii wydatków w budżecie podmiotu publicznego uczestniczącego w danym projekcie.

2.3 **Wysokość opłaty za dostępność**

Wysokość opłaty powinna być ustalona przez strony w umowie o PPP. Ustawa o PPP zawiera w tym zakresie jedynie ogólne wytyczne - stosownie do treści art. 7 ust. 2 powoływanej ustawy, wynagrodzenie strony prywatnej zależy przede wszystkim od rzeczywistego wykorzystania lub faktycznej dostępności przedmiotu PPP. Biorąc powyższe pod uwagę, wynagrodzenie w tej formie powinno obejmować przede wszystkim zapłatę za wykonane roboty budowlane związane z budową lub przebudową składnika majątkowego, jak również opłaty za zarządzanie i utrzymanie składnika majątkowego w określonym standardzie. Opłata za dostępność powinna pokrywać koszty poniesione przez partnera prywatnego w związku z realizacją przedsięwzięcia (w tym koszty zaciągniętych kredytów) oraz ustalone w umowie o PPP zyski strony prywatnej. Należy pamiętać, że opłata za dostępność powinna być świadczeniem ekwiwalentnym do przewidzianych w umowie zadań i obowiązków partnera prywatnego oraz do ponoszonego przez niego ryzyka. Jednocześnie, umowa o PPP powinna przewidywać w przypadku, gdy partner prywatny zaniedbuje ustalone zobowiązania zawarte w umowie o PPP kary pieniężne, pomniejszające wysokość opłaty za dostępność. Kary są zwykle liczone jako określony procent rocznego wynagrodzenia. Należy pamiętać, że wysokość kar umownych obciążających partnera prywatnego ma istotne znaczenie z punktu widzenia alokacji ryzyka. Z tego względu powinny mieć one znaczący wpływ na przychody/zysk partnera i nie mogą mieć wymiaru jedynie czysto symbolicznego. W przypadku, gdy składnik majątkowy nie będzie dostępny przez istotny okres, oczekuje się, że płatności uiszczane przez sektor za ten okres zostaną obniżone do zera. Konsekwentnie, jeśli partner jest w stanie świadczyć usługi na warunkach określonych w kontrakcie po niższych kosztach niż przewidziano, powinien mieć prawo do zatrzymania większości lub całości przyszłego zysku.

3. ROZDZIAŁ III – INTERPRETACJA PRAWNA I FINANSOWA WRAZ ZE WSKAZANIEM ARGUMENTÓW PRZEMAWIAJĄCYCH ZA I PRZECIW OKREŚLONYM SPOSOBOM KLASYFIKACJI OPŁATY ZA DOSTĘPNOŚĆ

Na wstępie należy podkreślić, że klasyfikacja opłaty za dostępność w tym opracowaniu dotyczy dwóch w istocie **odrębnych** od siebie kwestii – wpływu transakcji PPP na dług publiczny oraz kwalifikacji wydatków z tych transakcji jako operacyjnych lub majątkowych, co determinuje deficyt operacyjny budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

3.1 Wpływ transakcji PPP na dług publiczny

3.1.1 Art. 72 Ustawy o FP i Rozporządzenie w sprawie Klasyfikacji

W artykule 72 Ustawy o FP zostały wyliczone w sposób enumeratywny tytuły zobowiązań sektora finansów publicznych, tworzących państwowy dług publiczny. Zgodnie z powoływanym przepisem są to zobowiązania z tytułów (1) wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne, (2) zaciągniętych kredytów i pożyczek, (3) przyjętych depozytów oraz (4) wymagalnych zobowiązań wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych oraz uznanych za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych będącą dłużnikiem. W oparciu o delegację zawartą w art. 72 ust. 2 Ustawy o FP zostało wydane Rozporządzenie w sprawie Klasyfikacji, zgodnie z którym do tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego w kategorii kredytów i pożyczek stanowiących tytuły dłużne zaliczane do państwowego długu publicznego powinny być uwzględniane również "umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego". Powyższe sformułowanie może budzić wiele wątpliwości praktycznych, gdyż powoływane rozporządzenie nie wskazuje jasnych kryteriów, które pozwoliłyby ustalić, czy dana umowa ma wpływ na poziom długu publicznego. Takich wątpliwości interpretacyjnych co do klasyfikacji zobowiązań z umów o PPP nie było na gruncie obowiązującego do końca 2010 r. Dawnego Rozporządzenia MF w sprawie Klasyfikacji. W poprzednim stanie prawnym zobowiązania wynikające z umowy o PPP zaliczane były do długu publicznego wyłącznie w przypadku, gdy były już wymagalne oraz wynikały z prawomocnych orzeczeń sądów albo były już wymagalne i zostały uznane za bezsporne przez jednostkę sektora finansów publicznych będącą dłużnikiem z tytułu umowy o PPP. Biorąc pod uwagę, iż udział wymagalnych zobowiązań ogółem w Polsce stanowił znikomą część długu publicznego (poniżej 0,5% na koniec 2009 r.), to udział zobowiązań z umów PPP w długu publicznym miał również charakter marginalny.

3.1.2 Rozporządzenie w sprawie Sprawozdawczości

W obowiązującym stanie prawnym, ustawodawca podejmuje się próby wyjaśnienia kwestii zaliczania wydatków związanych z aktywami z umów o PPP do długu JST w Rozporządzeniu w sprawie Sprawozdawczości, w którym odsyła do postanowień Decyzji EUROSTAT. Takie odwołanie może budzić problemy natury proceduralnej, z uwagi na wątpliwości co do prawidłowej implementacji tejszej decyzji na grunt prawa krajowego. Implementacja ta nastąpiła w rozporządzeniu dotyczącym sprawozdawczości budżetowej (paragraf 2 pkt 3 załącznika 41 do Rozporządzenia MF w sprawie Sprawozdawczości), a nie w rozporządzeniu określającym tytuły dłużne mające wpływ na dług publiczny, co niewątpliwie stanowi uchybienie regułom prawidłowej legislacji. Ponadto, istotnym zaniedbaniem czy niedopatrzaniem jest brak jak dotychczas wskazania miejsca publikacji Decyzji EUROSTAT oraz urzędowego tłumaczenia na język polski.

Wdrażając Decyzję EUROSTAT rozporządzenie mówi: "Sposób zaliczania zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego do długu sektora finansów publicznych określa decyzja EUROSTAT nr 18/204 z dnia 11 lutego 2004 r. Aktywa z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego nie są zgodnie z decyzją EUROSTAT nr 18/204 z dnia 11 lutego 2004 r. zaliczane do długu sektora finansów publicznych, jeżeli partner prywatny przejmie na siebie "ryzyko związane z budową" oraz co najmniej jedno z następujących ryzyk "ryzyko popytu" i "ryzyko dostępności".

Zgodnie z powyższymi regulacjami poziom deficytu i długu publicznego zależy będzie od tego, czy aktywa zaangażowane we współpracę podmiotu prywatnego i publicznego w ramach transakcji PPP zostaną uznane za aktywa sektora publicznego czy prywatnego. Aktywa te powinny być klasyfikowane jako aktywa nienależące do sektora publicznego (czyli nieodzwierciedlone w bilansie tego sektora), jeśli są spełnione dwa warunki: (1) warunek pierwszy: partner prywatny ponosi ryzyko budowy oraz (2) warunek drugi: partner prywatny ponosi jednocześnie jedno z dwóch ryzyk: ryzyko dostępności lub ryzyko popytu. A contrario, jeśli ryzyko budowlane jest ponoszone przez podmiot publiczny lub jeśli jest to jedyny rodzaj ryzyka ponoszonego przez partnera prywatnego, to aktywa zaangażowane w PPP powinny być klasyfikowane jako aktywa sektora publicznego, w konsekwencji czego wydatki związane z tworzeniem tych aktywów będą ujemnie wpływać na sytuację finansową sektora publicznego.

3.1.3 Rozkład ryzyk

Z powyższego wynika, iż według Eurostat, o zaliczeniu zobowiązań z transakcji PPP do długu publicznego decydują trzy kategorie ryzyka: ryzyko budowlane, ryzyko dostępności oraz ryzyko popytu. Należy zaznaczyć, że natura poszczególnych rodzajów ryzyk związana jest z typem sektora, w którym dana inwestycja jest realizowana. W rozumieniu Eurostat nie jest przy tym konieczne, aby cały zakres odnośnego ryzyka przesunięty był na daną stronę partnerstwa - należy przyjąć, że dane ryzyko ponosi ta ze stron, na którą przypada jego większa część.

W ocenie Eurostatu kluczowym kryterium jest możliwość zastosowania przez podmiot publiczny kar w przypadkach, gdy partner prywatny nienależycie wykonuje swoje zobowiązania wynikające z umowy o PPP. Stosowanie kar powinno przede wszystkim odbywać się automatycznie (tj. powinno być wyraźnie określone w kontrakcie), kary powinny mieć znaczący wpływ na przychody/zysk partnera, dlatego też nie mogą mieć wymiaru jedynie czysto symbolicznego.

Ryzyko budowy obejmuje zdarzenia związane ze statusem przedmiotowego środka materialnego w momencie rozpoczęcia świadczenia usług. W praktyce dotyczy ono zdarzeń związanych z opóźnioną dostawą, nieprzestrzeganiem określonych standardów, znaczącymi kosztami dodatkowymi, kwestiami prawnymi i związanymi ze środowiskiem naturalnym, wadami technicznymi oraz negatywnymi skutkami zewnętrznymi. Podmiot publiczny ponosi ryzyko budowlane zawsze w sytuacji, gdy zobowiązuje się do realizowania systematycznych opłat na rzecz partnera prywatnego niezależnie od stanu składnika majątkowego, poziomu czy zaawansowania jego budowy, przebudowy, modernizacji czy rewitalizacji. Istotną kwestią w zakresie ryzyka budowy jest – co podkreśla Eurostat – **oszacowanie ryzyka poprzez kwotę, którą każdy partner byłby zobligowany zapłacić, gdyby wystąpiła konkretna wada (lub brak)**. Oznacza to, że strony muszą dokonać swoistej wyceny ryzyk, na której podstawie będzie możliwe stwierdzenie, czy dana strona ponosi większą część ryzyka budowy.

Ryzyko dostępności obejmuje przypadki, w których w trakcie użytkowania aktywa partner został wezwany do poniesienia odpowiedzialności w związku z nienależytym zarządzaniem, skutkującym niższym wolumenem usług w porównaniu z uzgodnionym w umowie o PPP lub niespełnieniem określonych w umowie standardów jakości świadczonych usług. Podmiot publiczny będzie ponosił ryzyko dostępności, gdy będzie zobowiązany do dokonywania płatności na rzecz partnera prywatnego również w sytuacji zawinionego przez partnera prywatnego braku dostępu do usług bądź obniżonej dostępności.

Ryzyko popytu obejmuje zmienność popytu (popyt większy lub mniejszy niż przewidywano w momencie zawierania umowy), niezależnie od działań partnera prywatnego. Dotyczy ono sytuacji, gdy jest on zobowiązany do dokonywania płatności na poziomie określonym w umowie o PPP, niezależnie od rzeczywistego popytu zgłoszonego przez użytkowników. Należy podkreślić, że w przypadku wynagrodzenia w formie opłaty za dostępność, to z reguły podmiot publiczny ponosi ten rodzaj ryzyka.

W przypadkach, gdy analiza ryzyka oparta na powyżej powołanych kryteriach **nie prowadzi do jednoznacznych konkluzji**, Eurostat zaleca stosowanie **dodatkowych kryteriów**, w szczególności znaczenia statusu partnera prywatnego, środków finansowych zapewnianych przez podmiot publiczny, zakresu gwarancji rządowych oraz statusu własnościowego aktywów po zakończeniu realizacji PPP. Przykładowo, Jeśli aktywa związane z realizacją umowy PPP, których wartość ekonomiczna w czasie trwania umowy spadła jedynie w niewielkim stopniu pozostają własnością partnera prywatnego, to aktywa te nie powinny klasyfikowane jako należące do sektora publicznego, nawet jeśli umowa PPP przewiduje prawo podmiotu publicznego do zakupu tych aktywów za cenę odpowiadającą ich bieżącej wartości rynkowej.

W naszej ocenie, przy transakcjach PPP z jednej strony należy dążyć do tego, by dany rodzaj ryzyka został przeniesiony na tę stronę umowy, która jest lepiej przygotowana do zarządzania tego typu ryzykiem, a z drugiej należy mieć na uwadze, że rozkład ryzyka decyduje o zaliczeniu zobowiązań z danej umowy o PPP do długu JST. Całkowite przeniesienie ryzyka na stronę prywatną, bez zastosowania mechanizmów wspierających, może przyczynić się do braku skuteczności odnośnych zapisów umownych, a w rezultacie - do niepowodzenia całego przedsięwzięcia PPP. Ponadto, zwracamy uwagę, że musi istnieć równowaga między poziomem ryzyka ponoszonym przez partnera prywatnego a przysługującym mu wynagrodzeniem w formie opłaty za dostępność.

Podsumowując, należy wskazać, że Decyzja Eurostat wykazuje wysoki poziom ogólności ujętych w niej zaleceń odnośnie zaliczenia PPP do długu publicznego. W jej świetle decydującym czynnikiem klasyfikacji aktywów wykorzystywanych w PPP jest **właściwa alokacja ryzyk pomiędzy strony zaangażowane w projekt PPP**. Odpowiedni balans pomiędzy ryzykiem ponoszonym przez podmiot publiczny a ryzykiem partnera prywatnego jest sprawą kluczową, a zarazem przysparzającą najwięcej trudności przy konstruowaniu umów o PPP. W naszej opinii z indywidualną alokacją ryzyka dla każdego projektu winno iść **oszacowanie lub wycena ryzyk w ten sposób, aby w określonej jednostce wartości możliwe było wykazanie, czy większość ryzyk jest po stronie publicznej czy prywatnej**. Z powyżej wskazanych względów, jak również z uwagi na specyfikę konkretnych projektów i związanych z nimi ryzyk stworzenie uniwersalnego schematu ujmowania PPP w bilansie może okazać się niezwykle utrudnione.

W tym miejscu pragniemy jednocześnie podkreślić, że na ujęcie danego aktywa w bilansie JST zgodnie z zaleceniami Eurostat **nie ma wpływu klasyfikacja wydatków związanych z PPP na wydatki bieżące i wydatki majątkowe.**

3.2 Wpływ wydatków stanowiących opłatę za dostępność na nadwyżkę operacyjną JST

3.2.1 Art. 243 Ustawy o FP – Nowy wskaźnik zadłużenia JST

W świetle nowej Ustawy o FP od 2014 r. dług JST liczony będzie według algorytmu z art. 243 Ustawy o FP, w ramach którego istotnym czynnikiem determinującym wskaźnik zadłużenia będzie kategoria "wydatków bieżących". JST nie będzie mogła uchwalić budżetu, którego realizacja spowoduje, że w roku budżetowym oraz w każdym roku następującym po roku budżetowym relacja łącznej kwoty przypadających w danym roku budżetowym (1) spłat rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi w danym roku odsetkami od kredytów i pożyczek; (2) wykupów papierów wartościowych emitowanych na cele określone w art. 89 ust. 1 pkt 2-4 oraz art. 90 Ustawy o FP wraz z należnymi odsetkami i dyskontem od papierów wartościowych emitowanych na cele określone w art. 89 ust. 1 i art. 90 Ustawy o FP oraz (3) potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych poręczeń oraz gwarancji do planowanych dochodów ogółem budżetu przekroczy średnią arytmetyczną z obliczonych dla ostatnich trzech lat relacji jej dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszonych o wydatki bieżące, do dochodów ogółem budżetu. Oznacza to, że od 2014 r. średnia relacja nadwyżki operacyjnej powiększonej o dochody z majątku do dochodów ogółem z trzech lat poprzedzających rok budżetowy stanowić będzie górne ograniczenie relacji obsługi zadłużenia do dochodów ogółem. Zastosowanie indywidualnego wskaźnika zadłużenia dla każdej JST, opartego o wysokość nadwyżki operacyjnej, spowoduje konieczność ograniczenia absorpcji zadłużenia lub też jego rozłożenie na dłuższy okres.

Z punktu widzenia transakcji PPP szczególnie istotnego znaczenia od 2014 r. nabierze kategoria nadwyżki operacyjnej. Im mniejsza będzie nadwyżka operacyjna w ostatnich trzech latach poprzedzających rok budżetowy, tym mniejszy będzie limit długu JST. O wpływie wydatków wynikających z umowy o PPP na limit zadłużenia JST decydować będzie ich charakter: wydatki majątkowe wynikające z umowy o PPP będą dla limitu zadłużenia neutralne, natomiast wydatki bieżące wpływać będą na ten limit.

3.2.2 Art. 236 Ustawy o FP – Podział wydatków na majątkowe i bieżące

Definicja wydatków majątkowych i wydatków bieżących została zawarta w **art. 236 Ustawy o FP**. W świetle art. 236 ust. 1 powołanej ustawy wydatki majątkowe JST stanowią wydatki na:

- (a) inwestycje i zakupy inwestycyjne, w tym na programy finansowane z udziałem środków UE, pomocy państw EFTA oraz innych bezzwrotnych środków zagranicznych w części związanej z realizacją zadań JST,
- (b) zakup i objęcie akcji i udziałów,
- (c) wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego.

Wyjaśnienia pojęcia wydatków majątkowych dokonał pośrednio również MF w **Rozporządzeniu w sprawie Szczegółowej Klasyfikacji Budżetowej**, wskazując w Załączniku nr 4 powołanego rozporządzenia, że do wydatków majątkowych zalicza się m.in.:

- (d) wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych;
- (e) wydatki inwestycyjne pozostałych jednostek;
- (f) wpłaty jednostek na państwowy fundusz celowy na finansowanie lub dofinansowanie zadań inwestycyjnych;
- (g) dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków z udziałem środków UE, pomocy państw EFTA oraz innych bezzwrotnych środków zagranicznych lub płatności w ramach budżetu środków europejskich;
- (h) dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych samorządowych zakładów budżetowych;
- (i) dotacje celowe na pomoc finansową udzielaną między jednostkami samorządu terytorialnego na dofinansowanie własnych zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych;
- (j) dotacje celowe przekazywane innym JST na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane nad podstawie porozumień (umów).

Powyższe wyliczenie prowadzi do konstatacji, że w świetle systemu klasyfikacji budżetowej do wydatków na inwestycje zalicza się w szczególności wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych oraz dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych. Do kategorii wydatków bieżących zalicza się natomiast *a contrario* wszelkie wydatki, które nie stanowią wydatków majątkowych.

3.2.3 Ustawa o Rachunkowości

Kluczowe znaczenie dla określenia pojęcia "wydatek majątkowy", w kontekście wydatków na inwestycje, ma definicja pojęcia "inwestycja". Należy zwrócić uwagę na fakt, iż w celu interpretacji tego pojęcia nie należy się odnosić do definicji inwestycji zawartej w Ustawie o Rachunkowości, która definiuje je w następujący sposób: „aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia 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”. Definicja ta bowiem nie obejmuje majątku trwałego posiadanego przez jednostkę i użytkowanego przez jednostkę. **Należy zatem posłużyć się definicją "środków trwałych w budowie" w rozumieniu Ustawy o Rachunkowości, bowiem w sektorze finansów publicznych przyjęta jest interpretacja określenia inwestycji jako działań zmierzających do uzyskania nowych środków trwałych.** Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 16 powoływanej ustawy są to środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego, które są zaliczane do aktywów trwałych. **Na podstawie powyższej definicji do wydatków majątkowych powinny zostać w szczególności zaliczone wydatki związane z:**

- (a) przygotowaniem dokumentacji projektowej budowy,
- (b) przygotowaniem gruntu pod budowę,
- (c) nabyciem gruntu oraz opłatami za jego nabycie,

- (d) zakupem maszyn i urządzeń oraz ich montażem,
- (e) naprawą maszyn i urządzeń przed przekazaniem środka trwałego do użytkowania,
- (f) nadzorem budowlanym,
- (g) robotami budowlanymi,
- (h) przebudową, rozbudową, rekonstrukcją, adaptacją i modernizacją istniejącego środka trwałego, które powodują wzrost wartości użytkowej danego środka trwałego,
- (i) odsetkami naliczonymi metodą zamortyzowanego kosztu za czas trwania budowy od pożyczek i kredytów,
- (j) różnicami kursowymi związanymi z obsługą zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania inwestycji, w tym również od zobowiązań inwestycyjnych,
- (k) niepodlegającym odliczeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Biorąc pod uwagę powyższe, **jako wydatki majątkowe JST należy w szczególności wymienić wydatki na budowę lub istotną zmianę środka trwałego sektora finansów publicznych, w tym obiektów infrastruktury społecznej** (do tej kategorii zaliczymy w szczególności szkoły, domy kultury, szpitale, domy opieki społecznej, przychodnie, budynki sądowe, budynki urzędów państwowych i samorządowych, obiekty więziennictwa) oraz obiektów infrastruktury technicznej (tutaj drogi, wodociągi, kanalizacja, oczyszczanie ścieków, obiekty gospodarki odpadami, tabor komunikacji miejskiej), realizowanych w formule PPP.

Zgodnie z Rozporządzeniem w Sprawie Stosowania MSR jak również regulacjami ustawy o rachunkowości, niektóre podmioty prywatne mogą stosować do celów sprawozdania statutowych sprawozdań finansowych Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, a w przypadku wyboru partnera prywatnego mającego siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej inne zasady rachunkowości. Przy określaniu jakie elementy składowe opłaty za dostępność odpowiadają definicji wydatku majątkowego, a więc mogą być traktowane jako koszt nabycia środka trwałego JST powinny kierować się wytycznymi Ustawy o Rachunkowości, nawet jeżeli partner prywatny stosuje odmienne zasady rachunkowości.

3.2.4 CAPEX i OPEX

Opłata za dostępność – ze względu na specyfikę przedsięwzięcia PPP – obejmuje zarówno zapłatę za wykonanie robót budowlanych związanych z budową lub przebudową składnika majątkowego, jak również zapłatę za bieżące utrzymanie i zarządzanie nim. Jak wskazaliśmy w Punkcie 4.1, płatności, do których zobowiązany jest podmiot publiczny składają się na jednolite wynagrodzenie partnera prywatnego stanowiące opłatę za dostępność. Poszczególne składniki opłaty za dostępność mogą być jednak klasyfikowane do różnych kategorii wydatków JST. Wyłącznie wydatki związane z budową nowego lub istotną zmianą istniejącego składnika majątkowego w ramach umowy o PPP spełniają kryterium zakwalifikowania ich do wydatków majątkowych. Wydatki związane z budową (w przyjętym powszechnie skrócie: CAPEX; od ang. *capital*

expenditures) stanowią ekwiwalent za wytworzone na rzecz podmiotu publicznego środki trwałe, w szczególności: drogi, szpitale, szkoły, mieszkania komunalne, a także inne obiekty użyteczności publicznej. Wydatki związane z bieżącym utrzymaniem i eksploatacją składnika majątkowego (w przyjętym powszechnie skrócie: OPEX; od ang. *operating expenditures*) stanowią natomiast swego rodzaju pochodną budowy lub istotnej zmiany składnika majątkowego JST. Oznacza to, że realizacja inwestycji samorządowej pociąga za sobą konieczność ponoszenia wydatków związanych z utrzymaniem w odpowiednim standardzie obiektów użyteczności publicznej oddanych w wyniku zakończenia procesu inwestycyjnego. **Wydatki te stanowią w istocie ekwiwalent za utrzymywanie określonych w umowie o PPP wskaźników jakości usług i z tego względu powinny zostać sklasyfikowane jako wydatki bieżące.**

3.3 Wpływ na rachunkowość finansową

3.3.1 Uwagi wstępne

Jak wspomniano w Rozdziale 1.1 (*Wprowadzenie – przedmiot i zakres interpretacji*) przeprowadzona w niniejszym raporcie interpretacja finansowa pojęcia "opłata za dostępność" obejmuje następujące trzy niezależne od siebie aspekty: wpływ na dług publiczny zawieranych umów PPP i wynikającego z nich obowiązku jednostek samorządu terytorialnego do dokonywania określonych płatności na rzecz partnera prywatnego, klasyfikacja opłaty za dostępność do wydatków bieżących i/ lub majątkowych oraz nie poruszany w dotychczasowej części raportu trzeci wymiar interpretacji finansowej jakim jest ujęcie umów PPP w księgach rachunkowych i skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego.

Co do zasady opisane powyżej ujęcie statystyczne niekoniecznie musi być jednolite i spójne z dostępnym ujęciem księgowym. Przykładowo w Wielkiej Brytanii kwalifikacja umów w sprawozdawczości statystycznej budżetu jest zagadnieniem odrębnym od ujęcia tych umów w sprawozdawczości finansowej. Dla potrzeb statystycznych stosowane są wytyczne zawarte w Europejskim Systemie Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 95) jak również wytyczne Ministerstwa Finansów i Gospodarki (HM Treasury) dotyczące klasyfikacji aktywów w tego typu umowach. Natomiast w sprawozdawczości finansowej jednostki sektora publicznego stosują zasady rachunkowości oparte na Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) i/ lub Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Sektora Publicznego (IPSAS).

Takie dwutorowe podejście do kwestii ujęcia wpływu transakcji znajduje swoje uzasadnienie w podstawowych zasadach rządzących tymi dwoma systemami sprawozdawczości. Sprawozdawczość statystyczna nastawiona jest na określenie deficytu budżetu i zadłużenia Państwa, a więc na określenie niedoborów w przepływach pieniężnych i podjętych już zobowiązań do ich wykonania. Sprawozdawczość finansowa ma na celu rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie. Jedną z podstawowych zasad stosowanych w sprawozdawczości finansowej jest zasada memoriału, podczas gdy z racji zadań jakie stawiane są przed sprawozdawczością statystyczną, w szczególności w kontekście sprawozdawczości dotyczącej wpływów i wydatków podstawową zasadą jest zasada kasowa.

W Polsce w rachunkowości jednostek sektora budżetowego znalazła zastosowanie zarówno metoda kasowa jak i memoriałowa. Anna Zysnarska w

książce „Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej”¹ ujmuje to w następujący sposób: „Ewidencja księgową wykonania budżetów (dochodów i wydatków) przez poszczególnych dysponentów środków budżetowych oparta jest na metodzie kasowej, natomiast stan majątku, koszty, przychody, fundusze i wynik finansowy ujmowane są w ewidencji księgowej według ogólnych zasad memoriałowych.”

Zatem dodatkowo oprócz dokonania analizy przez jednostki samorządu terytorialnego ujęcia statystycznego umowy o partnerstwie publiczno – prywatnym (zarówno pod kątem długu publicznego jak i klasyfikacji opłaty za dostępność do wydatków bieżących lub majątkowych) konieczne jest dokonanie analizy ujęcia umowy w księgach rachunkowych zgodnie z zasadą memoriału na dzień zawarcia tej umowy.

We wspomnianym wcześniej podejściu do kwestii umów partnerstwa publiczno – prywatnego w sprawozdawczości jednostek sektora publicznego w Wielkiej Brytanii sprawozdawczość finansowa jest niejako niezależna od sprawozdawczości statystycznej. W efekcie ze względu na różne kryteria przyjęte dla potrzeb oceny tego typu umów w obydwu ujęciach możliwa jest sytuacja, w której mimo, iż płatności nie są zaliczane do długu publicznego w sprawozdaniu finansowym jest wykazywane zobowiązanie z tego tytułu.

3.3.2 Ustawa o Rachunkowości i istniejące międzynarodowe wytyczne

Ani Ustawa o Rachunkowości, ani też Rozporządzenie MF w sprawie Szczególnych Zasad Rachunkowości nie regulują kwestii ujęcia tego typu umów przez jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 10 ust. 3 w sprawach nieuregulowanych przepisami Ustawy o Rachunkowości jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, a w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego mogą stosować Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przyjęte do stosowania w UE. Krajowe standardy rachunkowości nie regulują obecnie ujęcia tego typu zagadnień przez jednostki sektora publicznego, ani przez jednostki sektora prywatnego. Kwestie te natomiast uregulowane są w MSSF (KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane) dla jednostek sektora prywatnego oraz w MSRSP (MSRSP 32 Umowy na usługi koncesjonowane: koncesjodawca) dla jednostek sektora publicznego. Obie te regulacje mają jednak dość wąski obszar zastosowania. Standard dla jednostek sektora publicznego, który został wypracowany kilka lat po wejściu w życie interpretacji KIMSF 12 został skonstruowany w taki sposób, aby podejście jednostek sektora publicznego i jednostek sektora prywatnego było spójne i symetryczne. Czyli, jeżeli z analizy zapisów umowy oraz prawa wiążącego jednostkę sektora publicznego i prywatnego dla jednostki sektora prywatnego wynika **model wartości niematerialnej** to jednostka sektora publicznego powinna taką umowę rozliczyć zgodnie z modelem praw przyznanych operatorowi. Jeżeli natomiast z analizy zapisów umowy oraz prawa wiążącego jednostkę sektora publicznego i prywatnego dla jednostki sektora prywatnego wynika **model składnika aktywów finansowych** to jednostka sektora publicznego powinna taką umowę rozliczyć zgodnie z modelem zobowiązań finansowych.

3.3.3 Ogólne uwagi odnośnie Międzynarodowego Standardu Rachunkowości Sektora Publicznego 32

Poniżej przedstawione zostały regulacje MSRSP 32. Zapisy KIMSF 12 nie są w niniejszym dokumencie analizowane, gdyż nie mają one zastosowania do

¹ „Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej”, Anna Zysnarska, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., rok wydania 2006

jednostek sektora publicznego. Jednakże należy zauważyć, że ze względu na różnice w definicji wartości niematerialnych zawarte w MSSF oraz wartości niematerialnych i prawnych zawarte w Ustawie o rachunkowości nie jest możliwe bezpośrednio zastosowanie modelu składnika wartości niematerialnych zawartego w KIMSF 12 przez partnera prywatnego w sprawozdawczości finansowej zgodnej z Ustawą o Rachunkowości. Jednostki sektora publicznego stoją przed wyzwaniem wypracowania polityki (zasad) rachunkowości dla potrzeb rozliczania umów partnerstwa publiczno-prywatnego – jednym z możliwych rozwiązań byłoby sięgnięcie do regulacji MSRSP poprzez odwołanie do ich symetryczności z KIMSF 12, który został przyjęty do stosowania w Unii Europejskiej, w zakresie w jakim nie stoi to w sprzeczności z zapisami odpowiednio Rozporządzenia MF w sprawie Szczególnych Zasad Rachunkowości oraz Ustawy o Rachunkowości. Pomimo symetryczności MSRSP 32 i KIMSF 12 w przypadku modeli przewidzianych przez MSRSP 32 nie występuje sprzeczność definicji jak ma to miejsce w odniesieniu do KIMSF 12 i w związku z tym można stosować zapisy tego standardu przy ustalaniu zasad (polityki) rachunkowości zgodnych z Ustawą o rachunkowości dla obu przewidzianych w nim modeli.

3.3.4 Wytyczne odnośnie ujmowania usług koncesjonowanych

(a) Zakres stosowania standardu

MSRSP 32 zawiera wytyczne dotyczące ujmowania przez koncesjodawców umów na usługi koncesjonowane. Umowa na usługi koncesjonowane w rozumieniu MSRSP 32 - **pojęcie nie jest tożsame z definicją koncesji zawartą w Podręczniku GDDI** - jest specyficznym rodzajem umowy partnerstwa publiczno-prywatnego, która obejmuje dwa komponenty – składnik aktywów i świadczenie usług.

- (i) Umowa na usługi koncesjonowane jest wiążącym porozumieniem pomiędzy koncesjodawcą, a koncesjobjorcą, zgodnie z którym:
 - (1) koncesjobjorca użytkuje składnik aktywów przeznaczony do świadczenia koncesjonowanych usług użyteczności publicznej w imieniu podmiotu publicznego przez określony okres, oraz
 - (2) koncesjobjorca jest wynagradzany za świadczone usługi przez okres, na jaki zawarta została umowa na usługi koncesjonowane.
- (ii) Koncesjodawca to jednostka, która przekazuje koncesjobjorcę prawo do użytkowania składnika aktywów przeznaczonego do świadczenia usług koncesjonowanych.
- (iii) Koncesjobjorca to jednostka, która użytkuje kontrolowany przez koncesjodawcę składnik aktywów przeznaczony do świadczenia koncesjonowanych usług użyteczności publicznej.
- (iv) Wiążące porozumienie to umowa i inne uzgodnienia, które przyznają prawa i nakładają obowiązki na strony, tak jakby miały one formę umowy.
- (v) Składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych to składnik aktywów używany do świadczenia usług użyteczności publicznej w ramach umowy na usługi koncesjonowane, który:

- (1) jest dostarczony przez koncesjodawcę, który zbudował, skonstruował lub nabył ten składnik aktywów od strony trzeciej lub posiadał wcześniej ten składnik aktywów, lub
- (2) jest dostarczony przez koncesjodawcę, który posiadał wcześniej ten składnik aktywów lub jest ulepszeniem istniejącego wcześniej składnika aktywów koncesjodawcy.

Jak wyżej wspomniano MSRSP 32 wymaga zastosowania tych samych kryteriów oceny, która ze stron transakcji powinna rozpoznać składnik aktywów co KIMSF 12. Zatem koncesjodawca powinien rozpoznać składnik aktywów jako składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych jeżeli:

- (i) koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjodawcy musi świadczyć z wykorzystaniem danej infrastruktury, na rzecz kogo musi świadczyć te usługi oraz po jakiej cenie; oraz
- (ii) koncesjodawca kontroluje - poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób - znaczącą wartość rezydualną infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy.

Wytyczne MSRPS 32 mają zastosowanie również do infrastruktury (aktywów) wykorzystywanej przez cały okres użytkowania (pełny okres użytkowania aktywów) na mocy publiczno-prywatnej umowy na usługi koncesjonowane, jeżeli spełnione są warunki określone w punkcie (a) powyżej. Jeżeli spełnione są powyższe warunki lub warunek (a) dla infrastruktury (aktywów) wykorzystywanej przez cały okres użytkowania to wówczas składnik aktywów dostarczony lub zbudowany przez koncesjodawcę ujmowany jest w księgach koncesjodawcy. Przy początkowym ujęciu jest on ujmowany w wartości godziwej. Istniejące aktywa koncesjodawcy (inne niż ulepszenia) wykorzystywane w umowie na usługi koncesjonowane są przeklasyfikowane i wykazywane jako aktywa przeznaczone do świadczenia usług koncesjonowanych. W takim przypadku nie ujmuje się dodatkowego składnika aktywów ani też związanego z nim zobowiązania. Przeklasyfikowane składniki aktywów przeznaczone do świadczenia usług koncesjonowanych wykazuje się jako oddzielną kategorię rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

W sytuacji, gdy koncesjodawca ujmuje składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych (nie dotyczy przeklasyfikowania) powinien również ująć zobowiązanie. Przy początkowym ujęciu zobowiązanie wyceniane jest w tej samej kwocie co składnik aktywów skorygowanej o kwotę jakiegokolwiek innego wynagrodzenia (np. w gotówce) zapłaconego przez koncesjodawcę koncesjodawcy lub odwrotnie. Od charakteru przyznanego koncesjodawcy wynagrodzenia zależy charakter ujętego zobowiązania. Charakter przyznanego wynagrodzenia określa się na podstawie warunków wiążącego porozumienia i mających zastosowanie przepisów prawa. Koncesjodawca w zamian za otrzymany składnik aktywów lub ulepszenie posiadanego składnika aktywów może przyznać koncesjodawcy wynagrodzenie będące jakkolwiek kombinacją:

- (i) szeregu płatności do koncesjodawcy (model zobowiązania finansowego)

(ii) innej formy wynagrodzenia (model przyznanych operatorowi praw) takiej jak:

(1) przyznania koncesjodawcy prawa do uzyskiwania przychodów od podmiotów trzecich korzystających ze składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych, lub

(2) przyznania koncesjodawcy dostępu i prawa wykorzystywania na własne potrzeby innego generującego przychody aktywa (np. prywatnego skrzydła szpitala, którego pozostała część jest wykorzystywana od leczenia pacjentów mających prawo do opieki w publicznej służbie zdrowia)

(b) Model zobowiązania finansowego

Jeżeli koncesjodawca ma bezwarunkowy obowiązek dokonania płatności gotówkowych lub przekazania innego składnika aktywów finansowych koncesjodawcy w zamian za zbudowanie, nabycie, skonstruowanie lub ulepszenie składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych, koncesjodawca powinien ująć zobowiązanie do dokonania tych płatności jako zobowiązanie finansowe. Koncesjodawca ma bezwarunkowy obowiązek zapłaty, jeśli zagwarantował koncesjodawcy:

(i) określoną lub możliwą do określenia kwotę; lub

(ii) różnicę, jeśli występuje, pomiędzy kwotami otrzymanymi przez koncesjodawcę od użytkowników usług publicznych i jakąkolwiek określoną lub możliwą do określenia kwotą, o której mowa powyżej, nawet jeżeli płatności uwarunkowane są utrzymaniem przez koncesjodawcę składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych w określonym stanie jakościowym czy mocy przerobowych.

Koncesjodawca powinien podzielić płatności do koncesjodawcy i ująć je zgodnie z ich treścią ekonomiczną jako pomniejszenie ujętego zgodnie z powyższymi wytycznymi zobowiązania, koszty odsetek (finansowania) oraz koszty usług świadczonych przez koncesjodawcę. Jeżeli składnik aktywów i usługi świadczone przez koncesjodawcę można oddzielnie zidentyfikować płatności powinny być podzielone na podstawie wartości godziwych zidentyfikowanych elementów. Jeżeli natomiast oddzielna identyfikacja tych elementów nie jest możliwa to należy zastosować techniki wyceny.

(c) Model przyznanych operatorowi praw

Jeżeli koncesjodawca nie ma bezwarunkowego obowiązku dokonania płatności gotówkowych lub przekazania innego składnika aktywów finansowych koncesjodawcy w zamian za zbudowanie, nabycie, skonstruowanie lub ulepszenie składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych, ale przyznał koncesjodawcy prawo do uzyskiwania przychodów od innych podmiotów lub inny generujący przychody składnik aktywów, koncesjodawca powinien ująć zobowiązanie jako przychody przyszłych okresów wynikające z transakcji wymiany aktywów pomiędzy koncesjodawcą i koncesjodawcą. Koncesjodawca rozpoznaje przychody i pomniejsza saldo przychodów przyszłych okresów zgodnie z treścią ekonomiczną umowy na usługi koncesjonowane.

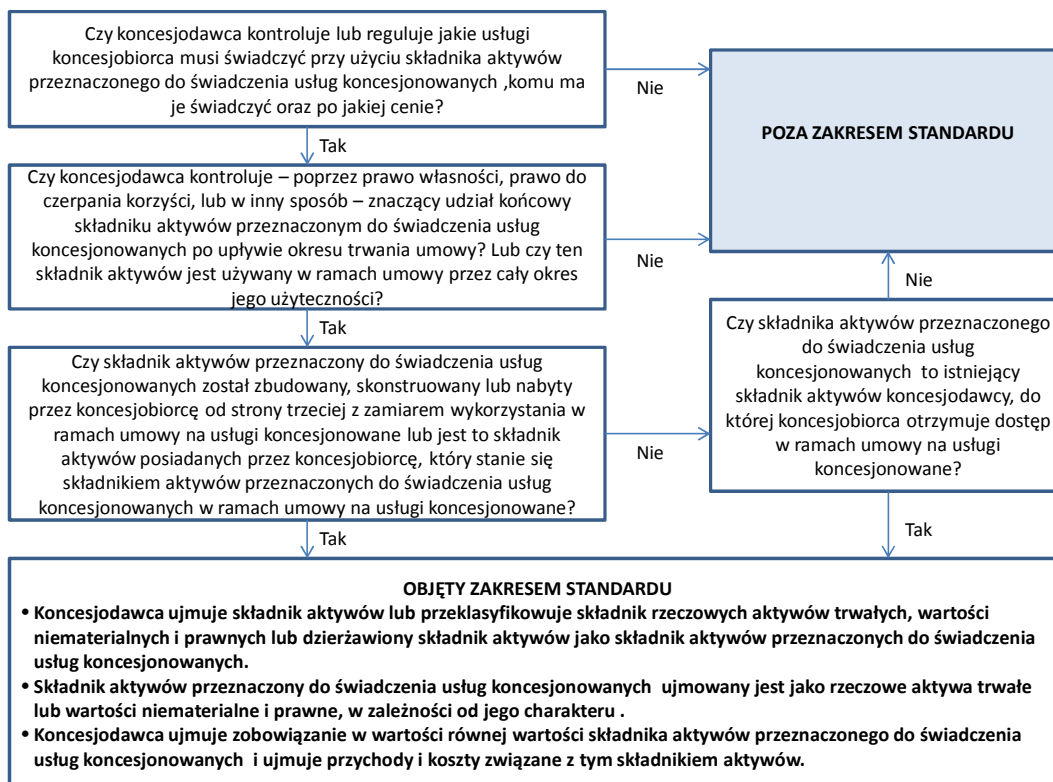
(d) Model mieszany

Jeżeli koncesjodawca płaci za zbudowanie, nabycie, skonstruowanie lub ulepszenie składnika aktywów przeznaczonego do świadczenia usług koncesjonowanych częściowo przyjmując zobowiązanie finansowe a częściowo poprzez przekazanie koncesjodawcy praw należy oddzielnie ująć każdą część łącznego zobowiązania zgodnie z powyższymi wytycznymi.

Jeżeli w umowie na usługi koncesjonowane zawarte są porozumienia dotyczące dzielenia przychodów, koncesjodawca ujmuje przychody tak jak są one generowane, zgodnie z treścią transakcji, po domniemanym wystąpieniu zdarzenia warunkowego (np. osiągnięciu limitu przychodów).

(e) Określanie czy umowa objęta jest zakresem MSRSP 32

Poniższy diagram obrazuje wytyczne MSRSP 32 dotyczące umów na usługi koncesjonowane



(f) Inne MSRSP mające zastosowanie do typowych rodzajów umów

MSRSP 32 dostarcza też pewnych wytycznych odnośnie typowych rodzajów umów obejmujących składnik aktywów i świadczenie usług oraz standardów mających do nich zastosowanie.

Kategoria	Leasingobiorca	Usługodawca			Właściciel	
		Umowa o obsługę i/lub utrzymanie (określone zadania np. windykacja, zarządzanie infrastrukturą)	Umowa typu wyremontuj –obsługuj–przełącz	Umowa typu buduj–obsługuj–przełącz	Umowa typu buduj–posiadaj–obsługuj	100% zbycie/ prywatyzacja/ spółka
Typowe rodzaje umów	Leasing (np. koncesjodawca bierze w leasing składnik aktywów od koncesjodawcy)	Umowa o obsługę i/lub utrzymanie (określone zadania np. windykacja, zarządzanie infrastrukturą)	Umowa typu wyremontuj –obsługuj–przełącz	Umowa typu buduj–obsługuj–przełącz	Umowa typu buduj–posiadaj–obsługuj	100% zbycie/ prywatyzacja/ spółka
Tytuł własności składnika aktywów	Koncesjodawca				Koncesjodawca	
Inwestycja kapitałowa	Koncesjodawca		Koncesjodawca			
Ryzyko popytu	Wspólne	Koncesjodawca	Koncesjodawca i/lub koncesjodawca		Koncesjodawca	
Typowy okres umowy	8–20 lat	1–5 lat	25-30 lat			Nieokreślony (lub może być ograniczony koncesją lub umową)
Końcowy udział	Koncesjodawca				Koncesjodawca	
Odnosne MSRSP	MSRSP 13	MSRSP 1	MSRSP 32/ MSRSP 17/ MSRSP 31		MSRSP 17/ MSRSP 31 (usuwanie z bilansu) MSRSP 9 (ujmowanie)	

Obszar zacieniowany w powyższej tabeli wskazuje na umowy objęte zakresem MSRSP 32.

Wymienione powyżej standardy dostarczają wytycznych w następujących obszarach:

- (i) MSRSP 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych (odpowiednik MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych)
- (ii) MSRSP 9 – Przychody z transakcji handlowych (odpowiednik MSR 18 Przychody)
- (iii) MSRSP 13 – Leasing (odpowiednik MSR 17 Leasing)
- (iv) MSRSP 17 – Rzeczowy majątek trwały (odpowiednik MSR 16 Rzeczowy majątek trwały)

- (v) MSRSP 31 – Wartości niematerialne (odpowiednik MSR 38 Wartości niematerialne)

3.3.5 Spójność wytycznych MSRSP 32 z Ustawą o Rachunkowości

Analogiczne do przedstawionego powyżej rozróżnienia rodzajów umów podejście może zostać zastosowane również zgodnie z Ustawą o Rachunkowości. Umowy, do których nie ma zastosowania MSRSP 32 mogą być rozliczane zgodnie z odpowiednimi wytycznymi zawartymi w przepisach krajowych np. umowy leasingu zgodnie z wytycznymi odnośnie leasingu zawartymi w Ustawie o Rachunkowości i w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 Leasing, najem i dzierżawa.

Podejście zaproponowane przez MSRSP 32 jest spójne z zasadami rachunkowości przedstawionymi w Ustawie o Rachunkowości i definicjami podstawowych pojęć takich jak rzeczowe aktywa trwałe czy zobowiązania finansowe. Zgodnie bowiem z definicją zawartą w Ustawie o Rachunkowości „środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Wszystkie te warunki w przypadku infrastruktury będącej przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym są spełnione. Warto jednak zwrócić uwagę na jeszcze jeden istotny aspekt dotyczący warunków zawartych w definicji aktywów „są to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”. W kontekście umów o partnerstwie publiczno-prywatnym infrastruktura jest kontrolowana przez podmiot publiczny, gdyż narzuca on sposób jej wykorzystania oraz determinuje korzyści ekonomiczne jakie strona prywatna może osiągnąć. Zatem wybudowana infrastruktura powinna być ujmowana zgodnie z ustawą o rachunkowości. Pragniemy zwrócić uwagę, iż oznacza to konieczność jej amortyzacji zgodnie z ogólnymi zasadami.

W sytuacji, w której strona publiczna nie jest w stanie uniknąć dokonania płatności mamy też do czynienia ze zobowiązaniem finansowym – tak jak w modelu zobowiązania finansowego. Pragniemy zwrócić uwagę na fakt, iż wpisanie do umowy zobowiązania partnera prywatnego do wypełnienia warunków jakościowych od których uzależniona jest wysokość płatności nie oznacza, iż jednostka samorządu terytorialnego może uniknąć płatności – to czy płatność będzie obniżona czy też nie znajduje się poza kontrolą JST, jeżeli bowiem partner prywatny wykona usługi w wymaganym standardzie, to JST nie będzie przysługiwało prawo do obniżenia płatności.

3.3.6 Przykładowe rozliczenie zgodnie z MSRSP 32

- (a) Uwagi ogólne

W analizowanych przypadkach, gdzie partner prywatny nie ponosi ryzyka popytu zastosowanie będzie miał opisany powyżej model zobowiązania finansowego. MSRSP 32 pokazuje przykłady podejścia do rozliczania tego typu umów, w tym między innymi zaprezentowany poniżej przykład rozliczania umów zaklasyfikowanych do modelu zobowiązania finansowego. Przykład ten zaczerpnęliśmy ze standardu opublikowanego na stronie Międzynarodowego Stowarzyszenia Księgowych (IFAC) <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-32-service-concession-arrangements-grantor>

Jak zaznacza MSRSP w celu uczynienia przykładu jak najbardziej zrozumiałym przyjęto, iż okres umowy wynosi tylko 10 lat oraz, że wpływy

koncesjodawcy są stałe w okresie umowy. W rzeczywistości umowy będą zawierane na znacznie dłuższy okres, a roczne przychody mogą rosnąć wraz z upływem czasu.

(b) Założenia

Zgodnie z warunkami umowy koncesjodawca ma zbudować drogę w ciągu dwóch lat oraz zapewnić utrzymanie i obsługę drogi zgodnie z określonym standardem przez okres ośmiu lat (tj. pomiędzy 3. a 10. rokiem). Na koniec umowy droga zostanie nieodpłatnie przekazana koncesjodawcy. Umowa objęta jest zakresem standardu a droga spełnia wymienione powyżej kryteria ujęcia składnika aktywów przeznaczonego do świadczenia usług koncesjonowanych.

Ponadto warunki umowy wymagają od koncesjodawcy położenia nowej nawierzchni, gdy stan pierwotnej ulegnie pogorszeniu i nie będzie spełniał określonych wymagań. Koncesjodawca szacuje, że będzie musiał położyć nową nawierzchnię pod koniec 8. roku. Wartość godziwa usługi wymiany nawierzchni jest szacowana na 110 j.p. Wynagrodzenie dla koncesjodawcy z tytułu tej usługi zostało uwzględnione w szeregu płatności jakie koncesjodawca będzie otrzymywał.

Przyjęto, iż pierwotna nawierzchnia jest oddzielnym komponentem środka trwałego i spełnia kryteria ujęcia w momencie kiedy jest ujmowana i można mieć wystarczającą pewność w odniesieniu do przewidywanej daty wymiany nawierzchni jak i kosztu jej wymiany. Przyjęto, że oczekiwany koszt wymiany jest dobrym przybliżeniem początkowego kosztu nawierzchni ujętego jako oddzielny komponent środka trwałego. Nawierzchnia jest zatem rozpoznawana jako oddzielny komponent i amortyzowana od 3. do 8. roku umowy. Przyjęto także, iż w roku pierwszym nie ponoszono nakładów na nawierzchnię oraz, że budowa drogi kończy się wraz z końcem 2. roku umowy.

Ujęcie w 8. roku wymienianego komponentu – nawierzchni drogi jako oddzielnego komponentu składnika aktywów przeznaczonego do świadczenia usług koncesjonowanych skutkuje także zwiększeniem zobowiązania ujętego przez koncesjodawcę.

Na początku roku 3., łączna wartość godziwa drogi wynosi 1 050 j.p. i składa się z 940 j.p. związanych z budową warstwy nośnej oraz 110 j.p. związanych z warstwą ścieralną – nawierzchnią. Łączna początkowa wartość godziwa drogi jest niższa niż wartość bieżąca serii określonych płatności związanych ze składnikiem aktywów.

Droga (z wyjątkiem nawierzchni) ma okres ekonomicznej użyteczności 25 lat. Amortyzacja jest liczona metoda liniową i wynosi rocznie 38 j.p. (940/25). Nawierzchnia amortyzowana jest przez lat 6 (Od 3. do 8. roku i wymieniona nawierzchnia począwszy od 9 roku). Roczna amortyzacja nawierzchni wynosi 18 j.p. (110/6). W trakcie użytkowania nie następuje utrata wartości drogi, w związku z tym nie jest ujmowany odpis.

Nie jest możliwe określenie kosztu kapitału koncesjodawcy. Stopa procentowa podana w umowie o usługę koncesjonowaną wynosi 6,18%.

Przyjęto, że przepływy pieniężne mają miejsce na koniec roku, a wartość pieniądza w czasie nie jest istotna.

Wartości godziwe elementów składowych umowy przedstawiają się następująco:

Część składowa umowy	Wartość godziwa
Droga (bez nawierzchni)	940
Nawierzchnia drogi	110
Łączna wartość godziwa drogi	1 050
Składowa dotycząca obsługi i utrzymania (wartość usług wykonywanych w ciągu jednego roku)	12
Efektywna stopa procentowa	6,18%

Koncesjodawca będzie płacił koncesjodawcy za udostępnienie drogi użytkownikom 200 j.p. rocznie począwszy od roku 3. Łączna wartość wynagrodzenia (płatność 200 j.p. w każdym z lat 3-10) odpowiada wartości godziwej każdego z elementów składowych umowy wskazanego w tabeli powyżej. Intencja stron jest, aby te płatności pokryły koszty wybudowania drogi, roczne koszty utrzymania i obsługi (12 j.p.) oraz położenia nowej nawierzchni (110 j.p.) w 8. roku umowy.

(c) Wpływ na sprawozdanie finansowe

Koncesjodawca początkowo ujmuje składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych w jego wartości godziwej (łącznie 1 050 j.p. na co składa się 110 j.p. odpowiadających nawierzchni i 940 j.p. odpowiadających pozostałej części drogi) jako rzeczowy majątek trwały. Składnik aktywów ujmowany jest wraz z jego budową (525 j.p. w pierwszym roku i 525 w drugim roku). Koszt rocznej amortyzacji to 56 j.p. (18 j.p. amortyzacja nawierzchni i 38 j.p. amortyzacja pozostałej części drogi). Amortyzacja rozpoczyna się w roku 3.

Koncesjodawca początkowo ujmuje zobowiązanie finansowe w wartości równej określonej na koniec 1. roku wartości godziwej będącego w budowie składnika aktywów przeznaczonego do świadczenia usług koncesjonowanych (525 j.p.). Wartość zobowiązania zwiększana jest na koniec roku 2., aby odzwierciedlić wartość godziwą wykonanych prac budowlanych (525 j.p.) oraz koszty finansowania naliczone na pozostającym do spłaty zobowiązaniu finansowemu. Ze względu na fakt, iż znane są kwoty płatności związanych z zapłatą za element usług obsługi i utrzymania koncesjodawca może określić kwotę jaka corocznie pomniejsza zobowiązanie finansowe. Koszty finansowe rozpoznawane są corocznie przy zastosowaniu stopy 6,18%. Zobowiązanie finansowe jest wyceniane po początkowym ujęciu metodą zamortyzowanego kosztu przy użyciu efektywnej stopy.

Wynagrodzenie za wymianę nawierzchni jest uwzględnione w ustalonej w umowie serii płatności. Nie ma bezpośredniego wpływu na dokonywane płatności, niemniej jednak koncesjodawca ujmuje wymienioną nawierzchnię jako składnik aktywów w momencie jej wymiany i amortyzuje począwszy od roku 9. Roczna amortyzacja wynosi 18 j.p. 110/6.

Wynagrodzenie za usługi obsługi i utrzymania drogi (12 j.p.) jest uwzględnione w ustalonej w umowie serii płatności. Nie ma

bezpośredniego wpływu na dokonywane płatności, niemniej jednak koncesjonodawca rozpoznaje co roku koszty tych usług.

(d) Bilans, rachunek zysków i strat, przepływy pieniężne

Poniżej zaprezentowano wpływ umowy na przepływy pieniężne, bilans, rachunek zysków i strat. Zaprezentowane zostały również zmiany w zobowiązaniach finansowych.

Przepływy pieniężne:

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Razem
Płatności określone w umowie	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 600)
Wpływ/ (wyływ) środków pieniężnych netto	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 600)

Rachunek zysków i strat

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Razem
Koszty usług obsługi i utrzymania (usługi obce)	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Koszty finansowania (odsetki)	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Amortyzacja (drogi bez nawierzchni)	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortyzacja nawierzchni oryginalnej	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Amortyzacja wymienionej nawierzchni	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Łączna amortyzacja	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Razem
Zysk/ (strata) netto	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)
<p>Amortyzacja w latach 3-8 odzwierciedla amortyzację nawierzchni zbudowanej na początku okresu. Nawierzchnia amortyzuje się całkowicie. Amortyzacja w latach 9-10 odzwierciedla amortyzację wymienionej nawierzchni.</p>											

Bilans:

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych – droga bez nawierzchni	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636	
Składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych – nawierzchnia oryginalna	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-	
Składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług koncesjonowanych – nawierzchnia wymieniona	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73	
Aktywa przeznaczone do świadczenia usług koncesjonowanych - razem	525	1 050	994	937	881	825	768	822	766	709	
Środki pieniężne	-	-	(200)	(400)	(600)	(800)	(1 000)	(1 200)	(1 400)	(1 600)	
Zobowiązania finansowe	(525)	(1 082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	-	
Skumulowana nadwyżka/deficyt	-	32	167	295	414	525	628	721	811	891	
<p>Wymiana nawierzchni jest oczekiwana w roku 8., kiedy to początkowo wybudowana nawierzchnia całkowicie się zamortyzuje. Jeśli wymiana nawierzchni nastąpi wcześniej, a początkowo wybudowana nawierzchnia jeszcze się nie zamortyzuje, trzeba będzie zaprzestać rozpoznawania składnika aktywów związanego z pierwotną nawierzchnią zanim rozpozna się nowy komponent składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych związany z wymianą nawierzchni.</p> <p>Nowy składnik aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych związany z wymianą nawierzchni zostanie rozpoznany w 8. roku i będzie amortyzowany w latach 8-10. W latach 9 i 10 tabeli prezentującej rachunek zysków i strat ujęto związany z tym koszt amortyzacji.</p>											

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
W roku 8., w związku z rozpoznaniem nowego składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych, wzrosło zobowiązanie finansowe.										

Zmiany zobowiązania finansowego:

Rok	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo z przeniesienia/ bilans otwarcia	-	525	1 082	961	832	695	550	396	343	177
Zobowiązanie związane z początkowym ujęciem składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług koncesjonowanych	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
Koszt finansowy zwiększający zobowiązanie przed dokonaniem płatności	-	32	-	-	-	-	-	-	-	-
Element płatności określonych w umowie zmniejszający zobowiązanie	-	-	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Zobowiązanie ujęte w wyniku wymiany nawierzchni	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Saldo do przeniesienia / bilans zamknięcia	525	1 082	961	832	695	550	396	343	177	-

3.3.7 Możliwość zastosowania bezpośredniego podejścia obejmującego komponenty zgodnie z przykładem z MSRSP 32 w świetle Ustawy o Rachunkowości

Ustawa o Rachunkowości nie zawiera odrębnych wytycznych pozwalających na podział składników rzeczowych aktywów trwałych w celu naliczenia amortyzacji. Artykuł 32 ustawy wymaga natomiast systematycznego, planowanego rozłożenia wartości początkowej aktywów na ustalony okres amortyzacji, przy czym przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacji uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

Podstawą zastosowania tego rozwiązania może być art. 10 ust. 3 Ustawy o Rachunkowości, który stanowi, iż w przypadku braku polskich regulacji, jednostka może stosować Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Przeszkodą jest natomiast art. 3 ust. 1 pkt 15, który definiuje środki trwałe jako „rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, **kompletne**, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki”.

Chociaż Ustawa o Rachunkowości nie precyzuje tego określenia, można przypuszczać, że kompletne aktywa to takie, które zostały wymienione w Klasyfikacji Środków Trwałych. W Ustawie o Rachunkowości brakuje odniesień do wspomnianego rozporządzenia. Klasyfikacja została wydana w oparciu o art. 40 par. 2 Ustawy o Statystyce Publicznej.

Zgodnie z art. 40 ust. 3 wspomnianej Ustawy o Statystyce Publicznej, klasyfikację wprowadzoną na podstawie art. 40 par. 2 stosuje się w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości. Zapis ten wprowadza obowiązek korzystania z Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Klasyfikacja stanowi, że KŚT jest usystematyzowanym zbiorem obiektów majątku trwałego służącym m.in. do celów ewidencyjnych, ustalaniu stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych.

W dalszej części cytowanego aktu prawnego zapisano, że w KŚT za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Może być nim budynek, maszyna, pojazd mechaniczny itp. Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt - obiektu zbiorczego, którym może być zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespoły komputerowe itp.

KŚT mimo, iż w niektórych przypadkach nakazuje dzielić środki trwałe na części nie przewiduje jednak generalnej zasady przewidującej dzielenie środków trwałych na części składowe. Podczas określania okresu amortyzacji powinno brać się jednak pod uwagę okres ekonomicznej użyteczności rzeczowych aktywów trwałych. W niektórych przypadkach, pojedynczy składnik aktywów składa się z istotnych komponentów o różnym okresie użytkowania i niemożliwe jest określenie okresu użytkowania dla składnika aktywów jako całości. Można zatem przyjąć dwa podejścia:

- (a) podział składnika aktywów na poszczególne części jest możliwy tylko, gdy jednostka może uzasadnić, że jego poszczególne części spełniają oddzielne funkcje w procesie produkcji bądź świadczenia usług. Uzasadnienie takie będzie trudne w przypadku warstwy ścieralnej.
- (b) jednostka, która stosuje Klasyfikację Środków Trwałych, ujmuje w ewidencji kompletne środki trwałe po czym dzieli je na komponenty, jeśli jest to jedyny sposób prowadzący do określenia rzeczywistej ekonomicznej użyteczności takiego środka trwałego jako całości. W innym przypadku postępowanie jednostki stałoby bowiem w sprzeczności z art. 32 Ustawy o Rachunkowości.

Drugie rozwiązanie powinno zostać wybrane w celu spełnienia przepisów Ustawy o Rachunkowości - będzie to w konsekwencji prowadzić również do spełnienia w tym zakresie przepisów Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, jeśli ten może być stosowany (zgodnie z wspomnianym wcześniej art. 10 ust. 3 Ustawy o Rachunkowości).

W związku z tym, warstwa ścieralna może być traktowana jako komponent rzeczowego aktywa trwałego o okresie amortyzacji różniącym się od pozostałej części aktywa.

3.3.8 Podsumowanie

Reasumując, przedstawione powyżej podejście wynikające z MSRSP 32 może zostać zastosowane przez JST dla celów ujęcia w księgach rachunkowych umowy PPP. Fakt, iż zgodnie z tym podejściem JST powinno ująć zobowiązania

nie oznacza automatycznie, iż umowa ma wpływ na dług publiczny, bowiem przy dokonywaniu tej oceny stosowane są odmienne kryteria.

3.4 Rekomendacje odnośnie przyszłych projektów

3.4.1 Perspektywy PPP w Polsce

W związku z powyższym, intencją autorów niniejszego raportu była próba zidentyfikowania aktualnych, w obecnym stanie prawnym, problemów interpretacyjnych pojęcia "opłaty za dostępność". **Analiza przepisów prawnych dotyczących powyższego zagadnienia pokazała, że obowiązujący stan prawny nie pozwala pomysłodawcom projektów w modelach PPP, w sposób pewny i niezawodny na przyjęcie konkretnych rozwiązań, które przełożyłyby się na budżet danej JST, co za tym idzie nie daje prostych, jednoznacznych i niekwestionowalnych rozwiązań, co do których inicjujący dany projekt organ JST miałby pewność, że nie zostaną w przyszłości podważone przez właściwe organy nadzoru – w zakresie sprawozdawczości statystycznej – będzie to GUS oraz Eurostat, a w zakresie rachunkowości finansowej – RIO oraz MF.**

(a) Eurostat oraz GUS

Podręcznik MGDD rekomenduje, aby krajowe urzędy statystyczne zwracały się o opinię do Eurostat w sprawach, które budzą wątpliwości interpretacyjne. Zalecenie to dotyczy zarówno projektów, które już są w trakcie realizacji (opinia *ex post*), jak również projektów w stadium przygotowania (opinia *ex ante*). Ponadto, istotnym z punktu widzenia klasyfikacji wydatków w budżecie JST, jest – jeden z obowiązków nałożonych przepisami Ustawy o Statystyce Publicznej – wykonywanie przez urzędy statystyczne (w tym GUS) zadania polegającego na "*opracowywaniu standardowych klasyfikacji, nomenklatur i definicji podstawowych kategorii, ustalanie wzajemnych relacji między nimi oraz ich interpretacja*". W tym kontekście, opinia konkretnego projektu przez GUS, czy za pośrednictwem GUS – przez Eurostat, będzie w każdym projekcie opinią ważną i pożądaną.

(b) RIO oraz MF

Zgodnie z Ustawą o RIO, do zadań RIO należy w szczególności **udzielanie wyjaśnień** na wystąpienia JST w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych oraz **wydawanie opinii** o przedkładanych projektach uchwał o wieloletnich prognozach finansowych.

Poza tym przepisem, w Ustawie o Swobodzie Działalności zawarta jest ogólne uprawnienie dla przedsiębiorców (pojęcie to obejmuje również JST świadczące usługi o charakterze użyteczności publicznej) do składania do właściwych organów administracji publicznej wniosków o **wydanie pisemnej interpretacji** co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, przy czym wniosek taki może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. O ile wątpliwości JST dotyczące planowanego przedsięwzięcia dotyczą, choćby pośrednio zagadnień podatkowych, wystąpienie o wydanie indywidualnej interpretacji do właściwych organów administracji publicznej (w tym MF) będzie w pełni uzasadnione. Ponadto analizowane projekty, a także ogólna praktyka w tym zakresie dowodzą, że także w innych obszarach interpretacje MF są

wnioskowane, wydawane i mają istotny wpływ na wypracowywane i przyjmowane rozwiązania.

Mając na uwadze powyższe uwagi, dla skuteczności zastosowanych rozwiązań oraz w celu wykluczenia w przyszłości jakichkolwiek wątpliwości w tym względzie, w naszej opinii, w każdym z analizowanych w przyszłości projektów w modelu PPP, rekomendowane będzie podjęcie dodatkowych działań przez podmioty zaangażowane w dany projekt, w postaci wystąpienia do organów (RIO, MF), które potencjalnie mogą nadzorować czy kontrolować dane przedsięwzięcie, o ich stanowisko w sprawie interpretacji przepisów prawa odnośnie konkretnego stanu faktycznego. Interpretacje te stanowiłyby dla występującej JST swoistą gwarancję, że przyjęte (zgodnie ze stanowiskiem danego organu) rozwiązania nie będą w przyszłości przez te organy zakwestionowane jako niezgodne z prawem.

3.4.2 Propozycje zmian legislacyjnych

Celem wyeliminowania sytuacji niepewności co do obowiązujących przepisów regulujących PPP w prawie krajowym, ich interpretacji i wykładni oraz możliwości skutecznego stosowania *in concreto*, w naszej opinii konieczne są następujące zmiany w polskim prawie, które wspomniane braki mogłyby usunąć:

- (a) w kontekście klasyfikacji aktywów wykorzystywanych w PPP jako aktywów sektora publicznego i zaliczania wydatków z nimi związanych do długu publicznego pożądanym rozwiązaniem byłaby implementacja Decyzji EUROSTAT do krajowego porządku prawnego na poziomie ustawowym. Przedmiotowe zmiany powinny znaleźć się w Ustawie o FP;
- (b) w kontekście klasyfikacji wydatków związanych z PPP na wydatki bieżące i majątkowe zasadne byłoby wprowadzenie do Ustawy o FP uregulowań jasno wskazujących, że transakcje przeprowadzane w modelu PPP w zakresie w jakim dotyczą budowy lub istotnej przebudowy środków trwałych stanowią wydatek majątkowy JST.

4. **ROZDZIAŁ IV – KLASYFIKACJA OPŁATY ZA DOSTĘPNOŚĆ**

Poniższa tabela prezentuje czynniki jakie mogą mieć wpływ na klasyfikację opłaty majątkowej i wysokość długu publicznego. Tabela ma charakter ilustracyjny w celu przedstawienia wpływu wybranych czynników. Każda umowa PPP powinna być poddana indywidualnej analizie, bowiem nie można wykluczyć, iż połączenie lub kombinacja niektórych czynników może mieć odmienne konsekwencje niż przedstawione w poniższej tabeli.

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
Status podmiotu publicznego	✘	✘	Nie dotyczy. Przedmiotem niniejszej analizy jest wpływ statusu podmiotu publicznego przy analizie zawieranej umowy PPP w odniesieniu do wysokości długu publicznego. Analiza nie obejmowała, czy dług powinien być wykazywany przez dany podmiot publiczny (będący stroną umowy), czy też inny podmiot publiczny.
Zakres przedmiotowy projektu PPP	✔	✔	<p><i>Określenie ryzyk ponoszonych przez poszczególnych partnerów</i></p> <p>Aby projekt z punktu widzenia wytycznych Eurostatu został zaklasyfikowany do PPP spełnione muszą być warunki przedstawione w uproszczonym schemacie ilustrującym różnicę pomiędzy PPP, a koncesją przedstawionym poniżej². Jeżeli zgodnie z tym schematem umowa zostanie zaklasyfikowana do PPP jej wpływ na dług publiczny określa się poprzez analizę kto ponosi ryzyko budowy, ryzyko dostępności i ryzyko popytu. W przypadku gdy umowa nie zostanie zaklasyfikowana do PPP będą miały zastosowanie inne wytyczne. Zatem czynnikiem determinującym będzie (i) czy umowa obejmuje budowę i/ lub istotną modyfikację środka trwałego, (ii) czy jest zawarty w niej element usług świadczonych przy wykorzystaniu tego środka trwałego oraz (iii) czy większość płatności pochodzić będzie od partnera publicznego czy z opłat pobieranych bezpośrednio od odbiorców usług.</p> <p>Rodzaj wpływu został omówiony poniżej w ramach czynnika „Podział ryzyk pomiędzy stronami”.</p> <p><i>Zakres przedmiotowy umowy</i></p> <p>Istotny jest też poziom przedmiotowej granulacji zawarcia umowy. Przykładowo w skład jednego kompleksu budynków stanowiących funkcjonalną i integralną całość mogą wchodzić 2 budynki. Jeżeli partner prywatny w przypadku jednego z budynków pobierałby w większości opłaty od odbiorców usług,</p>

² PPP w statystyce - podział ryzyk i raportowanie zobowiązań. Praktyczny przewodnik. Grudzień 2011 (autorstwa The European PPP Expertise Centre (EPEC))

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
			<p>a pozostałych przypadku drugiego budynku tylko i wyłącznie od partnera publicznego to w przypadku zawarcia umów dla każdego budynku odrębnie jedna z tych umów nie zostałaby zgodnie z wytycznymi Eurostatu zaklasyfikowana jako PPP, gdyż większość objętych nią opłat pochodziłaby od odbiorców usług a nie od partnera publicznego. W przypadku objęcia umową obydwu budynków łącznie jako jednego kompleksu w zależności od stopnia integracji tych budynków istniałaby możliwość odmiennej argumentacji.</p> <p>Dodatkowo zakres przedmiotowy wpływa na podział opłaty za dostępność na wydatek majątkowy i wydatek bieżący. Im większy udział w umowie elementu bieżącego utrzymania tym wydatek bieżący będzie wyższy.</p> <p>Aby dana składowa wydatku mogła być zaklasyfikowana jako wydatek majątkowy musi ona odpowiadać nabyciu środka trwałego lub środka trwałego w budowie, a nie usługom obsługi i utrzymania.</p>
Rodzaj wynagrodzenia	✓	✓	<p>Wynagrodzenie partnera prywatnego może mieć różne formy. Może to być zapłata określonej lub możliwej do określenia przy przyjęciu pewnych założeń kwoty, ale wynagrodzenie może mieć również formę prawa do pobierania opłat od użytkowników, które otrzymuje partner prywatny. Jeżeli prawo do pobierania opłat skutkuje tym, iż większość przychodów partnera prywatnego pobierana jest od użytkowników to umowa nie zostanie zgodnie z wytycznymi Eurostatu zaklasyfikowana jako PPP.</p> <p>Brak uwzględnienia w formule wynagradzania kar / odszkodowań związanych z brakiem dostępności, jeśli ryzyko popytu nie jest przeniesione na partnera prywatnego spowoduje zaliczenie umowy do długu publicznego.</p> <p>Stały lub zmienny charakter składowych wynagrodzenia w zależności od charakteru projektu może wskazywać na to czy dana składowa jest wydatkiem majątkowym czy bieżącym. W przypadku na przykład spalarni stały charakter opłaty będzie raczej wskazywać na jej związek przynajmniej w części z wydatkiem majątkowym.</p> <p>Jeżeli wysokość opłaty kalkulowana jest w zależności od generowanych przy pomocy środka trwałego przychodów lub zysków takie pomniejszenie opłaty będzie korygować w pierwszej kolejności wysokość wydatków bieżących. Może też</p>

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
			wpływać na udział przychodów partnera prywatnego pochodzących z płatności dokonywanych od bezpośrednich odbiorców usługi w całości przychodów uzyskiwanych przez partnera prywatnego.
Strumienie płatności pomiędzy stronami	✓	✓	W przypadku występowania jednego przepływu pieniężnego w wysokości opłaty za dostępność netto (po pomniejszeniu o kary i należny udział w przychodach i zyskach) pomniejszenia będą wpływały na wydatki bieżące. Natomiast w przypadku występowania oddzielnych przepływów na przykład z tytułu udziału w przychodach można rozważyć, czy właściwym podejściem nie będzie ujęcie wpływów jako dochody a nie pomniejszenie wydatków bieżących. Niemniej jednak przy takim podejściu nie zostaje zachowany automatyzm naliczania kar, a co za tym idzie, tak skonstruowana umowa może nie przenosić na partnera w wystarczający sposób ryzyka budowy i ryzyka dostępności i w efekcie wpływać będzie na wysokość długu publicznego.
Źródła finansowania projektu PPP przez partnera prywatnego	✗	✗	<p>Finansowanie projektu PPP przez partnera prywatnego z funduszy własnych lub z funduszy zewnętrznych (na przykład z kredytu bankowego) nie ma bezpośredniego wpływu na kwestie związane z długiem publicznym lub z wydatkami majątkowymi/ bieżącymi.</p> <p>W przypadku finansowania zewnętrznego uzyskiwanego przez partnera prywatnego w okresie budowy w wydatki majątkowe wchodzi koszty odsetkowe od finansowania zewnętrznego, jednakże w przypadku finansowania własnego można spodziewać się, że partner prywatny będzie wnioskował również o uzyskanie określonego zwrotu na kapitale co również miałyby wpływ na wydatki majątkowe w okresie budowy,</p>
Źródła finansowania projektu PPP przez partnera publicznego	✗	✓	Źródła z jakich finansowane są płatności wynikające z umowy mają wpływ na wysokość długu publicznego. Finansowanie płatności z kredytów lub pożyczek powiększy dług publiczny. W przypadku zaklasyfikowania umowy jako mającej wpływ na wysokość długu publicznego zgodnie z wytycznymi Eurostatu wysokość długu może być zmniejszona poprzez zmniejszenie opłat za dostępność w zamian za przekazanie na przykład środków pochodzących z dotacji UE w formie wkładu własnego lub zapłaty za część budowanego środka trwałego.

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
Podział ryzyk pomiędzy stronami	✘	✔	<p>Aby umowa PPP mogła być uznana za nie wpływającą na dług publiczny konieczne jest przeniesienie dwóch ryzyk na partnera prywatnego:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ryzyka budowy oraz • ryzyka dostępności lub popytu. <p>Konieczne jest również aby nie występowały inne mechanizmy (takie jak na przykład gwarancje udzielone przez stronę publiczną), które przenosiłyby ryzyka z powrotem na stronę publiczną.</p> <p>Aby ryzyko budowy mogło być skutecznie przeniesione na partnera prywatnego nie może wystąpić żaden z następujących czynników/ uwarunkowań/ postanowień umownych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmiot publiczny zobowiązany jest uiszczać regularne płatności na rzecz partnera prywatnego bez względu na rzeczywisty stan budowanych lub ulepszanych aktywów, • podmiot publiczny zobowiązany jest pokryć wszelkie koszty dodatkowe poniesione przez partnera w okresie budowy bez względu na ich zasadność, • podmiot publiczny zobowiązany jest do dokonania płatności za jakiegokolwiek zdarzenie wynikające z zaniedbań w zakresie zarządzania w fazie konstrukcyjnej spowodowanych przez partnera prywatnego występującego w roli wykonawcy robót lub inwestora zastępczego/ nadzoru. <p>Pragniemy zwrócić uwagę, iż spełnienie powyższego wymogu jest warunkiem koniecznym lecz niewystarczającym dla skutecznego przeniesienia ryzyka budowy. Inne czynniki mogą mieć wpływ na ostateczne konkluzje, która ze stron umowy ponosi ryzyko budowy.</p> <p>Szczegóły dotyczące zasad analizy ryzyk zaprezentowane będą w raporcie z części II zakresu prac „Opracowanie metodologii tworzenia analiz ryzyk w projektach PPP (w tym dla projektów hybrydowych z dofinansowaniem ze środków Unii Europejskiej) i ich podziału pomiędzy stroną publiczną i prywatną (z wykorzystaniem takich narzędzi jak matryce i mapy ryzyka, oraz narzędzi umożliwiających zestandaryzowane podejście do analiz ryzyka np. listy kontrolne) w kontekście ich wpływu na klasyfikację projektu pod kątem długu i deficytu sektora publicznego. Metodologia powinna</p>

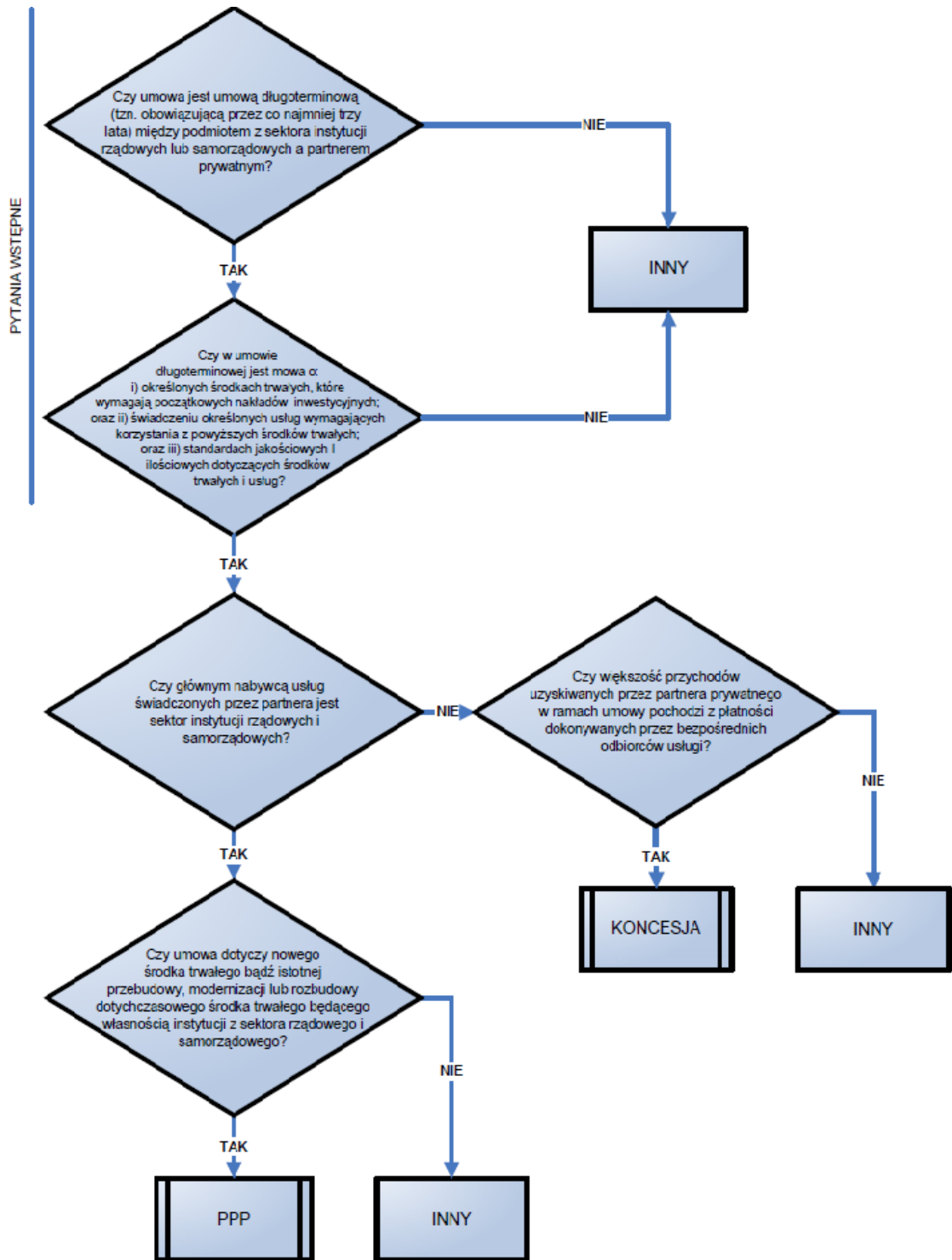
Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
			<p>zawierać co najmniej identyfikację rodzajów ryzyka, które mają wpływ na inwestycję wraz z przykładami narzędzi umożliwiających zarządzanie poszczególnymi ryzykami przez obie strony umowy PPP”.</p> <p>Aby ryzyko dostępności mogło być skutecznie przeniesione na partnera prywatnego nie może wystąpić żaden z następujących czynników/ uwarunkowań/ postanowień umownych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • umowa nie przewiduje możliwości obniżenia płatności dokonywanych przez podmiot publiczny, jeżeli partner prywatny nie spełnia wymaganych standardów jakościowych, lub z powodu jego zaniedbań usługa nie jest dostępna, • umowa nie przewiduje możliwości obniżenia okresowych w istotny sposób płatności dokonywanych przez podmiot publiczny, w przypadku gdy partner prywatny nie spełnia wymaganych standardów jakościowych, lub z powodu jego zaniedbań usługa nie jest dostępna czy podmiot publiczny ma prawo zredukować płatności okresowe w sposób istotny, tak jak wymagałby tego każdy “zwykły klient”, innymi słowy płatności podmiotu publicznego nie zależą od rzeczywistego stopnia dostępności zapewnianego przez partnera prywatnego w danym okresie, • podmiot publiczny nie ma prawa zredukować płatności okresowych w przypadku niedotrzymania przez partnera standardów jakościowych i/lub ilościowych z przyczyn innych niż przyczyny zewnętrzne niezależne od partnera prywatnego takich, jak poważna zmiana polityczna, działanie „siły wyższej” lub niedopełnienie przez podmiot publiczny wynikających z umowy obowiązków, • zmniejszenie płatności za nienależyte wywiązanie się z postanowień umowy nie jest w przybliżeniu proporcjonalne do wartości niedostarczonych usług, lub jest znacząco mniejsze niż wartość niedostarczonych usług, • w przypadku braku dostępności składnika aktywów utrzymującej się przez istotny okres płatności ponoszone przez podmiot publiczny nie spadną do zera (w umowie występują maksymalne kwoty lub maksymalne procenty kar). <p>Pragniemy zwrócić uwagę, iż spełnienie</p>

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
			<p>powyższego wymogu jest warunkiem koniecznym lecz niewystarczającym dla skutecznego przeniesienia ryzyka dostępności. Inne czynniki mogą mieć wpływ na ostateczne konkluzje, która ze stron umowy ponosi ryzyko dostępności.</p> <p>Aby ryzyko popytu mogło być skutecznie przeniesione na partnera prywatnego nie może wystąpić żaden z następujących czynników/ uwarunkowań/ postanowień umownych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmiot publiczny jest na podstawie umowy zobowiązany do zapewnienia określonego poziomu płatności na rzecz partnera prywatnego niezależnie od rzeczywistego popytu ze strony użytkowników końcowych (w efekcie zmiany poziomu popytu nie są istotne dla dochodowości partnera prywatnego), • podmiot publiczny jest na podstawie umowy zobowiązany do zapewnienia określonego poziomu płatności na rzecz partnera prywatnego w przypadku wystąpienia zdarzeń, od których partner prywatny może się ubezpieczyć po rozsądnej cenie. <p>Pragniemy zwrócić uwagę, iż spełnienie powyższego wymogu jest warunkiem koniecznym lecz niewystarczającym dla skutecznego przeniesienia ryzyka popytu. Inne czynniki mogą mieć wpływ na ostateczne konkluzje, która ze stron umowy ponosi ryzyko popytu.</p> <p>Aby można było stwierdzić, że nie istnieją mechanizmy przenoszące ryzyko na podmiot publiczny nie może wystąpić żaden z następujących czynników/ uwarunkowań/ postanowień umownych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmiot publiczny finansuje partnera prywatnego lub zobowiązany jest udzielić gwarancji dla całości finansowania zewnętrznego pozyskanego przez partnera prywatnego, • gdy w efekcie podmiot publiczny pokrywa i/lub gwarantuje większość kosztów kapitałowych nawet jeśli podmiot publiczny finansuje jedynie część PPP ale gwarantuje całość lub część udziałów partnera prywatnego i/lub jego zadłużenia, • w przypadku rozwiązania umowy z powodu naruszenia jej postanowień przez partnera prywatnego podmiot publiczny zobowiązany jest do wypłaty partnerowi prywatnemu

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
			<p>odszkodowania w oparciu o koszty kapitałowe (koszty wytworzenia/ budowy lub ulepszenia aktywów) lub operacyjne (nie zaś w oparciu o szacowaną na dzień rozwiązania umowy bieżącą wartość rynkową aktywów),</p> <ul style="list-style-type: none"> partnerowi prywatnemu zapewniono określony zwrot z kapitału/ inwestycji niezależnie od okoliczności, jeżeli PPP jest finansowane w większości poprzez udziały kapitałowe, a zapisy umowy dotyczące pakietów udziałów przenoszą ryzyka na stronę sektora finansów publicznych, wartość opłat pobieranych przez sektor finansów publicznych od użytkowników końcowych czy to bezpośrednio czy za pośrednictwem partnera prywatnego przekracza 50% wartości opłat ponoszonych przez sektor finansów publicznych na rzecz partnera prywatnego. <p>Pragniemy zwrócić uwagę, iż spełnienie powyższego wymogu jest warunkiem koniecznym lecz niewystarczającym aby uznać, że nie zostały zastosowane inne mechanizmy przenoszące ryzyka na stronę publiczną. Inne czynniki mogą mieć wpływ na ostateczne konkluzje w tym zakresie.</p>
Tryb wyboru partnera prywatnego – ustawa o PPP vs ustawa PZP	✘	✘	Tryb wyboru partnera prywatnego nie ma wpływu ani na możliwość klasyfikacji opłaty za dostępność do wydatków bieżących i/ lub majątkowych ani też na sposób określania czy umowa ma wpływ na dług publiczny.
Udział opłaty za dostępność płaconej przez podmiot publiczny w płatnościach uzyskiwanych przez podmiot prywatny z dedykowanych składników aktywów.	✘	✔	Udział opłaty za dostępność płaconej przez podmiot publiczny w płatnościach uzyskiwanych przez podmiot prywatny z dedykowanych składników aktywów nie wpływa na możliwość zaklasyfikowania tej opłaty do wydatków bieżących lub majątkowych, tudzież sposób podziału opłaty pomiędzy wydatki bieżące i majątkowe. Decydujący może być natomiast zakres świadczonych usług i dostarczanych towarów, co zostało przedstawione w punkcie dotyczącym zakresu przedmiotowego projektu PPP. Udział procentowy ma natomiast wpływ na rozkład ryzyk. W przypadku, w którym udział ten wynosi poniżej 50% można domniemywać, iż ryzyko popytu a nie dostępności przeniesione jest w znaczącej mierze na partnera prywatnego. Natomiast w przypadku udziału powyżej 50% to strona publiczna ponosić będzie

Czynnik	Wpływ na klasyfikację opłaty (wydatek majątkowy <i>versus</i> bieżący)	Wpływ na wysokość długu publicznego w ujęciu wieloletnim	Rodzaj wpływu
			<p>ryzyko popytu a jedynie przy odpowiednim skonstruowaniu umowy PPP na partnera prywatnego może być przeniesione ryzyko dostępności.</p> <p>Dodatkowo % udział opłaty za dostępność w przychodach partnera prywatnego jest zgodnie z Podręcznikiem MGDD kryterium rozróżniającym PPP od koncesji w rozumieniu Eurostatu – umowy, w których ten procent wynosi poniżej 50% nie są umowami PPP, ale mogą być umowami koncesji. Umowy koncesji, zaś co do zasady, nie będą wpływały na wysokość długu publicznego.</p>

Schemat wskazujący różnice między PPP a koncesją.



Źródło: PPP w statystyce - podział ryzyka i raportowanie zobowiązań. Praktyczny przewodnik. Grudzień 2011 (autorstwa The European PPP Expertise Centre (EPEC))

5. ROZDZIAŁ V – ODPOWIEDZI NA PYTANIA SZCZEGÓŁOWE

Poniżej udzielamy odpowiedzi, bądź wskazujemy odpowiedzi udzielone w treści niniejszego raportu, na szczegółowe pytania odnoszące się do przedmiotu udzielonego nam zamówienia:

(a) **Do której kategorii wydatków: bieżących czy majątkowych należy zaliczyć opłatę za dostępność?**

W naszej ocenie, jakkolwiek próba klasyfikacji opłaty za dostępność *ad abstracto* jest z góry skazana na niepowodzenie. Opłata za dostępność nie funkcjonuje bowiem nigdy w przestrzeni wirtualnej, w oderwaniu od realiów konkretnego *casusu*, ale powstaje zawsze w konkretnym stanie prawnym, ekonomicznym, gospodarczym, pomiędzy dwoma podmiotami stosunku cywilnoprawnego. Jak wskazaliśmy przy omawianiu poszczególnych projektów, aby móc zaklasyfikować opłatę za dostępność wychodzącą z rachunku publicznego na rachunek prywatny, należy przeprowadzić szczegółową analizę dokumentacji projektu, co – w przypadku podjęcia próby generalnej klasyfikacji opłaty za dostępność w budżecie publicznym, wobec braku jakichkolwiek dokumentów źródłowych – byłoby niemożliwe. Jak pokazały przeanalizowane projekty, regułą jest, że tę część opłaty za dostępność, która pokrywa koszty budowy (CAPEX), można zaliczyć do wydatków majątkowych podmiotu publicznego, natomiast część, która stanowi pokrycie wydatków operacyjnych (OPEX) – do wydatków bieżących.

Podsumowując, opłata za dostępność jest opłatą niejednorodną, a jej poszczególne części składowe, przy spełnieniu warunków o jakich mowa w niniejszym raporcie, **mogą zostać zaliczone bądź do wydatków majątkowych, bądź do wydatków bieżących.**

(b) **Czy jest możliwe proporcjonalne zaklasyfikowanie opłaty za dostępność – zarówno do wydatków bieżących jak i do majątkowych na gruncie obowiązującego prawa? Jeśli tak, to od czego zależy ww. proporcja?**

Przy założeniu, że opłata za dostępność ma charakter niejednorodny (szerzej w Punkcie 3.3.2 raportu), można rozważyć w jakich proporcjach nastąpi rozkład ponoszonego przez podmiot publiczny wydatku pomiędzy wskazane wyżej dwie kategorie. Jako, że – stosując pewne dopuszczalne uproszczenie - jedna część opłaty za dostępność będzie pokrywała koszty budowy, a druga – koszty eksploatacji – tak więc i wysokości poszczególnych jej części powinny odzwierciedlać wartości wspomnianych kosztów. Naszym zdaniem trudno jest mówić o jakichkolwiek proporcjach "majątkowej" części opłaty do części "bieżącej". Z pewnością oczywista jest zależność taka, że im większe będą koszty poniesionej budowy (na przykład zostanie wybudowany nowy obiekt szkolny), tym mniejsze będą koszty jego późniejszej eksploatacji (remonty, bieżące dbanie o standard eksploatacyjny). Natomiast w przypadku modernizacji jakiegoś obiektu jest prawdopodobne, że koszty późniejszych remontów i utrzymań będą stosunkowo wyższe, że wyremontowany, przebudowany, a jednak ciągle "stary" obiekt będzie wymagał wyższych nakładów bieżących. Tym niemniej wskazana zależność w zdecydowanym stopniu będzie determinowana rodzajem (sektorem) przedsięwzięcia. W związku z powyższym, odpowiedź na postawione pytanie jest następująca: **O ile jest możliwe**

zaklasyfikowanie opłaty za dostępność zarówno do wydatków bieżących, jak i majątkowych, to – naszym zadaniem – nie jest możliwe ustalenie ogólnej obowiązującej dla wszystkich projektów PPP proporcji pomiędzy wysokością jej "majątkowej" części i częścią "bieżącą".

Dla zobrazowania zagadnienia wskaźmy dysproporcje pomiędzy wskazanymi wartościami na dwóch następujących (abstrakcyjnych) przykładach: przykład 1 – gdzie są stosunkowo niewielkie koszty modernizacji drogi w stosunku do późniejszych rygorów utrzymania standardów eksploatacyjnych oraz przykład 2 – gdzie są ogromne koszty budowy szkoły wobec stosunkowo niewielkich kosztów dokonywania remontów nowego obiektu. Dodać należy również, że wysokość części opłaty za dostępność zaliczanej do wydatków bieżących, powinna każdorazowo odpowiadać zakresowi obowiązków partnera prywatnego (ustalonemu umową o PPP) dotyczącemu bieżącego utrzymania przedmiotu projektu. Zależność jest następująca: im większy zakres usług, tym opłata za dostępność w części pozwalającej zaliczyć ją do wydatków bieżących, będzie wyższa. Przywołajmy w tym miejscu przykład budowy szkoły w systemie PPP: Jeśli partner prywatny będzie miał obowiązek dokonywania bieżących remontów (zatrudni firmę remontową), utrzymania czystości w szkole (zatrudni osoby sprząające), dostarczenia ogrzewania (zatrudni osoby do obsługi przyszkolnej kotłowni), zapewnienia wyżywienia (zatrudni osoby do pracy w szkolnej stołówce), zapewnienia dozoru (zatrudni dozorcę) – pobierana przez niego opłata za dostępność będzie wyższa niż wówczas, gdy jedynym obowiązkiem partnera prywatnego byłoby dokonywanie bieżących remontów obiektu. Jednakże na tym przykładzie nie można wskazać żadnej zależności pomiędzy wysokością uiszczanej przez partnera prywatnego opłaty za dostępność zaliczanej do wydatków bieżących a wysokością uiszczanej (równolegle) majątkowej części tej opłaty. We wskazanym przykładzie koszty budowy szkoły będą zawsze stałe, niezależne od tego, na jak wiele usług związanych z jej późniejszym utrzymaniem, umówią się strony umowy o PPP.

W tym miejscu zaznaczmy, że żaden z analizowanych projektów nie dostarcza nam wiedzy na temat jak te proporcje pomiędzy opłatą majątkową a bieżącą się rozłożą w przełożeniu na konkretne kwoty.

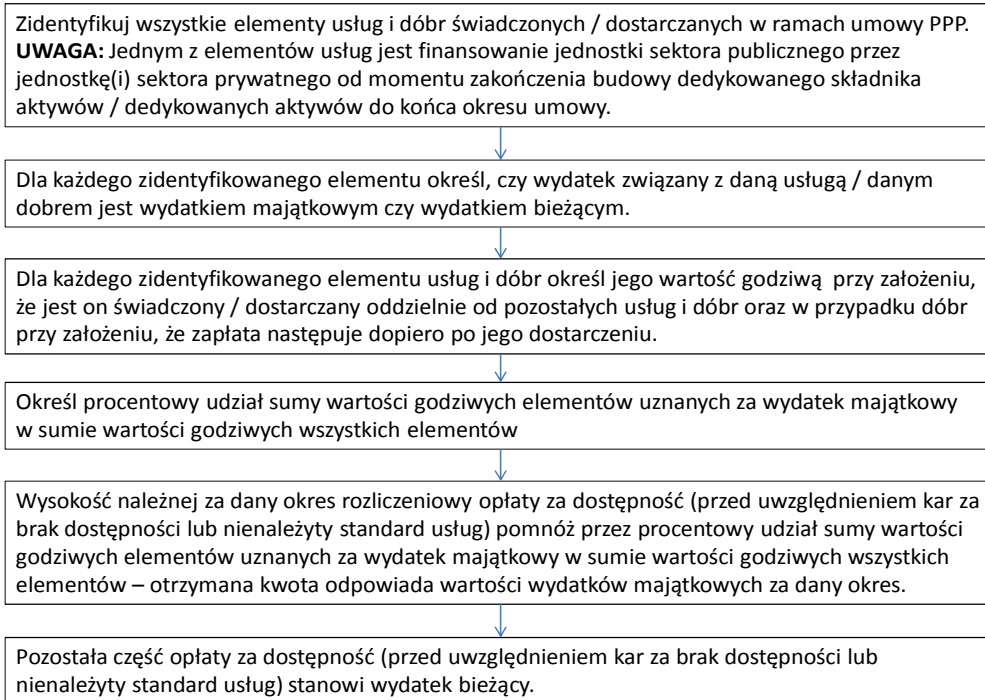
Można natomiast wskazać sposób w jaki JST powinny postępować, aby określić te proporcje dla konkretnych projektów PPP.

Jak przedstawiono w Rozdziale 4.2.2 art. 236 Ustawy o FP – Podział wydatków na majątkowe i bieżące niniejszego raportu w świetle systemu klasyfikacji budżetowej do wydatków na inwestycje zalicza się w szczególności wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych oraz dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych. Do kategorii wydatków bieżących zalicza się natomiast *a contrario* wszelkie wydatki, które nie stanowią wydatków majątkowych. Zgodnie z przedstawioną w Rozdziale 4.2.3 Ustawa o Rachunkowości argumentacją do zrozumienia określenia „wydatki inwestycyjne” należy posłużyć się definicją "środków trwałych w budowie" w rozumieniu Ustawy o Rachunkowości, bowiem w sektorze finansów publicznych przyjęta jest interpretacja określenia inwestycji jako działań zmierzających do uzyskania nowych środków trwałych. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 16 powoływanej ustawy są to środki trwałe w okresie ich

budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego, które są zaliczane do aktywów trwałych. Na podstawie powyższej definicji do wydatków majątkowych powinny zostać w szczególności zaliczone wydatki związane z:

- (c) przygotowaniem dokumentacji projektowej budowy,
- (d) przygotowaniem gruntu pod budowę,
- (e) nabyciem gruntu oraz opłatami za jego nabycie,
- (f) zakupem maszyn i urządzeń oraz ich montażem,
- (g) naprawą maszyn i urządzeń przed przekazaniem środka trwałego do używania,
- (h) nadzorem budowlanym,
- (i) robotami budowlanymi,
- (j) przebudową, rozbudową, rekonstrukcją, adaptacją i modernizacją istniejącego środka trwałego, które powodują wzrost wartości użytkowej danego środka trwałego,
- (k) odsetkami naliczonymi metodą zamortyzowanego kosztu za czas trwania budowy od pożyczek i kredytów,
- (l) różnicami kursowymi związanymi z obsługą zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania inwestycji, w tym również od zobowiązań inwestycyjnych,
- (m) niepodlegającym odliczeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Jak przedstawiono powyżej możliwe jest zaklasyfikowanie opłaty za dostępność do wydatków majątkowych i do wydatków bieżących. Zatem jeżeli JST jest w stanie wyodrębnić z opłaty za dostępność te składowe jej struktury, które odpowiadają powyższym typom wydatków może dokonać podziału opłaty za dostępność na podstawie szczegółowej identyfikacji do jakich wydatków zaliczyć daną składową opłaty. Nie zawsze to będzie jednak możliwe. W sytuacji gdy znacząca część składowych opłaty wykazuje dwojaki charakter – wydatku majątkowego i wydatku bieżącego należy zastosować alternatywne podejście oparte na relatywnych wartościach godziwych elementów dóbr i usług nabywanych w ramach projektu PPP. Podejście to można przedstawić w postaci poniższego algorytmu:



- (n) **Czy, a jeśli tak, to jakie są różnice między klasyfikowaniem opłaty za dostępność na gruncie prawa krajowego oraz wspólnotowego wraz z ewentualnym określeniem zagadnień / działań, w których niezbędne jest podjęcie zmian legislacyjnych mających na celu ujednoczenie prawa krajowego z unijnym?**

W odpowiedzi na pytanie należy wskazać, że na gruncie prawa krajowego wydatki JST dzielą się na wydatki majątkowe i bieżące (Ustawa o FP). Analogicznego podziału wydatków na majątkowe i bieżące brak jest na gruncie prawa wspólnotowego. Krajowy podział nie ma również wpływu na klasyfikację aktywów będących przedmiotem umów o PPP jako aktywów sektora publicznego. W związku z powyższym brak jest w tym zakresie konieczności przeprowadzenia zmian legislacyjnych.

- (o) **Czy sposób klasyfikacji wydatków zależy od źródła finansowania inwestycji po stronie prywatnej oraz opłaty za dostępność po stronie publicznej – (np. ze względu na kapitał krótko i długoterminowy) i / lub rodzaju kosztów ponoszonych przez partnera prywatnego (np.: koszty budowy, modernizacji, koszty odtworzeniowe, usługi) w ramach umowy o PPP, a które de facto są w całości lub w części finansowane z opłaty za dostępność?**

Wpływ rodzaju źródła finansowania inwestycji po stronie prywatnej oraz po stronie publicznej został wskazany w tabeli Rozdziału V.

Źródła, z jakich finansowanie projektu następuje przez partnera prywatnego, nie ma wpływu na sposób, w jaki przekazywana na jego rzecz opłata za dostępność jest klasyfikowana w budżecie podmiotu publicznego. Takiej zależności nie ma także pomiędzy źródłami pozyskiwanego finansowania przez podmiot publiczny (wpływy do budżetu) z kategoryzowaniem wydatków ponoszonych w wykonaniu umowy o PPP (wpływy z budżetu).

Odpowiadając na pytanie, **źródła finansowania inwestycji (zarówno po stronie publicznej, jak i prywatnej) pozostają bez wpływu na sposób klasyfikacji świadczonej w związku z tą inwestycją opłaty za dostępność.**

- (p) **Jaki jest wpływ i zależność między opłatą za dostępność ujmowaną w ramach poszczególnych kategorii wydatków a stanem zadłużenia (deficyt i dług publiczny) strony publicznej?**

W naszej opinii kryteria podziału ryzyk wynikające z Decyzji EUROSTAT w żadnym stopniu nie odpowiadają krajowemu podziałowi na wydatki bieżące i majątkowe. Krajowy podział wydatków **nie ma wpływu na klasyfikację aktywów będących przedmiotem umów o PPP jako aktywów sektora publicznego lub jako aktywów partnera prywatnego.** O zaliczeniu wydatków związanych z aktywami wykorzystywanymi w PPP decyduje wyłącznie alokacja ryzyk między partnerów zgodnie z zaleceniami Eurostat zawartymi w Decyzji EUROSTAT do której odsyła Rozporządzenie w sprawie Klasyfikacji. Należy podkreślić, że klasyfikacja wydatków na majątkowe i bieżące determinuje natomiast wynik operacyjny budżetu JST.

Algorytm postępowania celem udzielenia odpowiedzi na pytanie, do jakiej kategorii wydatków daną płatność zaliczyć, został nakreślony w odpowiedzi na pytanie (b) w niniejszym Rozdziale VI.

- (q) **Jak należy w sposób przejrzysty i zgodny z obowiązującymi przepisami dokumentować sposób rozliczania opłaty za dostępność (np. faktury z podziałem na część wydatków majątkowych i część wydatków bieżących)?**

JST może umówić się z partnerem prywatnym, aby ten dokonywał odpowiedniego podziału opłaty za dostępność i dostarczał takie informacje w postaci na przykład załącznika do faktury. Niemniej jednak nie jest to niezbędne. Nie zwalnia również JST z odpowiedzialności za prawidłową klasyfikację części opłaty. JST może również przygotować odpowiednią kalkulację samodzielnie. Brak chęci ze strony partnera prywatnego do dzielenia opłaty na wydatki bieżące i majątkowe w żadnym przypadku nie powinien być czynnikiem decydującym o jego wyborze bądź nie a tym bardziej o realizacji projektu PPP. Należy przy tym pamiętać, iż w niektórych przypadkach taki podział, mógłby stać w sprzeczności z dokonywaną przez partnera prywatnego ewidencją księgową umowy – zależy to od przyjętego przez partnera prywatnego sposobu rozliczenia umowy PPP.

W takim przypadku wspomniana powyżej analiza, będzie stanowiła podstawę podziału opłaty za dostępność na część odpowiadającą wydatkom bieżącym i na część odpowiadającą wydatkom majątkowym.

Odpowiadając zatem na pytanie, jak należy dokumentować sposób rozliczania opłaty za dostępność, **wskazujemy dwa możliwe rozwiązania:** (1) dokumentowanie kosztów budowy oraz kosztów eksploatacji na oddzielnych, niezależnych od siebie fakturach (rachunkach), lub (2) w przypadku dokumentowania wskazanych wyżej opłat na jednej fakturze (rachunku) – wskazanie na odnośnej fakturze (rachunku) dwóch pozycji, z czego jedna będzie należnością z tytułu poniesionych kosztów budowy, a druga – z tytułu poniesionych kosztów eksploatacji.

- (r) **Tryb i czas opiniowania / akceptacji umowy o PPP przez właściwe organy administracji (GUS, Ministerstwo Finansów, RIO).**

Tryb opiniowania projektu przez każdy ze wskazanych organów będzie zależał od specyfiki danego projektu, a w szczególności od zakresu problemu przedstawionego do zaopiniowania. Szersze omówienie tego zagadnienia zostało zawarte w Punkcie 4.4 niniejszego raportu. Odpowiadając na pytanie odnośnie **czasu** wydania przez dany organ opinii, ustawy nie zawierają, choćby instrukcyjnych terminów, na ich wydanie.

- (s) **Jak należy dokonać podziału ryzyk pomiędzy partnera prywatnego i publicznego w projekcie PPP (np. modernizacja drogi wojewódzkiej oraz budowa mieszkań komunalnych), w którym korzyści strona prywatna będzie czerpać tylko albo w przeważającej części z opłaty za dostępność, aby inwestycja została zaklasyfikowana poza bilansem strony publicznej?**

Problem alokacji ryzyk stanowi oś główną niniejszego raportu. Jak wskazaliśmy powyżej (w szczególności w Rozdziale 4.1.3), o zaliczeniu zobowiązań z transakcji PPP do długu publicznego decydują trzy kategorie ryzyka: ryzyko budowlane, ryzyko dostępności oraz ryzyko popytu. Zgodnie z decyzją EUROSTAT, aktywa z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego nie są ujmowane w bilansie a tym samym płatności do których dana jednostka sektora publicznego się zobowiązała nie są zaliczane do długu sektora finansów publicznych, jeżeli partner prywatny przejmie na siebie ryzyko związane z budową oraz co najmniej jedno z ryzyk: ryzyko popytu i ryzyko dostępności. Jak wskazaliśmy wyżej, **odpowiedni balans (w ramach każdej kategorii ryzyka) pomiędzy stopniem, w jakim dane ryzyko (tej kategorii) jest ponoszone przez podmiot publiczny a stopniem ryzyka ponoszonego przez partnera prywatnego, jest sprawą kluczową**, a zarazem przysparzającą największą trudności przy konstruowaniu umów o PPP. W naszej opinii, za indywidualną alokacją ryzyka dla każdego projektu winno iść oszacowanie lub wycena ryzyk w ten sposób, aby w określonej jednostce wartości danego ryzyka możliwe było wykazanie, czy większość tego ryzyka jest po stronie publicznej czy prywatnej. Podkreślamy ponadto, że powyżej wskazanych względów, jak również z uwagi na specyfikę konkretnych projektów i specyfiki związanych z nimi ryzyk **stworzenie uniwersalnego schematu ujmowania PPP nie będzie możliwe.**

W raporcie z części II zadania przedstawiona zostanie metodologia tworzenia analiz ryzyk w kontekście ich wpływu na dług publiczny.