PROGRAM REGIONALNY
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI

DOLNY ŚLĄSK

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ
ROZWOJU REGIONALNEGO

METODOLOGIA OBLICZANIA REKOMPENSATY

dla inwestycji planowanych do realizacji w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013 dla działania 4.1 Gospodarka odpadami

/ Aktualizacja /

Wrocław, wrzesień 2012

Dokument sporządzony na zlecenie Urzędu Marszałkowskiego Województwa Dolnośląskiego przez firmę REFUNDA Sp. z o.o. pl. Solny 16, 50-062 Wrocław.

Projekt współfinansowany ze środków Unii Europejskiej – Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz z budżetu województwa dolnośląskiego w ramach Pomocy Technicznej Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013.

Spis treści

1. PRZEDMIOT I ZAKRES METODOLOGII 3

2. PODSTAWA PRAWNA 4

3. REKOMPENSATA, ZAKRES PODMIOTOWY, NOTYFIKACJA 6

3.1. Zagadnienia wstępne - pojęcie rekompensaty 6
3.2. Zakres podmiotowy - przedsiębiorstwo i prowadzenie działalności gospodarczej 7
3.3. Zakres przedmiotowy - usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym w ramach zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego w gospodarce odpadami (UIOG) 8
3.4. Rekompensata, warunki wyłączenia z notyfikacji 9
3.5. Wysokość rekompensaty 11

4. METODOLOGIA OBLICZANIA REKOMPENSATY – WYTYCZNE DLA BENEFICJENTÓW 14

4.1. Wymogi dotyczące danych będących podstawą prawidłowej kalkulacji rekompensaty 14
4.2. Usługi publiczne i niepubliczne 14
4.3. Rozdział kosztów usług publicznych i niepublicznych 15
4.4. Koszty podlegające rekompensacie 17
4.5. Wydatki inwestycyjne – środki trwałe w budowie 19
4.6. Przychody pomniejszające rekompensatę 19
4.7. Inna pomoc publiczna pomniejszająca rekompensatę - ekwiwalent dotacji 22
4.8. Rozsądny zysk 23
4.9. Obliczenie rekompensaty 26
4.10. Zmiany w stosunku do uprzednio obowiązującej Decyzji (28.11.2005) 26

5. WYTYCZNE DLA IZ RPO WD W CELU WERYFIKACJI ZGODNOŚCI PROJEKTU Z DECYZJĄ KE 29

5.1. Wymogi formalno-prawne dotyczące zobowiązania do świadczenia usług publicznych w gospodarce odpadami w podziale na zakład budżetowy, spółkę komunalną i przedsiębiorcę zewnętrznego 29
5.2. Monitoring oraz kontrola udzielonej rekompensaty 30
5.3. Lista weryfikacyjna 32

6. ZAŁĄCZNIKI 34

6.1. Studium przypadku 34
6.1.1. Wstęp 34
6.1.2. Założenia w zakresie podmiotów 34
6.1.3. Wspólne założenia w zakresie kalkulacji 36
6.1.4. Założenia dotyczące ekwiwalentu dotacji 37
6.1.5. Założenia dotyczące rozsądnego zysku 38
6.2. Instrukcja do pliku ze „studium przypadku” 39

1. PRZEDMIOT I ZAKRES METODOLOGII

Gospodarka odpadami jest zadaniem własnym jednostek samorządów terytorialnych wynikającym m.in. z ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz ustawy o odpadach. W ramach Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013 zapewnia się możliwość dofinansowania ze środków UE projektów mających na celu poprawę stanu środowiska naturalnego oraz zapobieganie jego degradacji przez uporządkowanie gospodarki odpadami.

Niniejszy dokument został opracowany na potrzeby wdrażania projektów realizowanych w działaniu 4.1 Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013 (RPO WD). Jest to uszczegółowienie Wytycznych MRR w zakresie zasad dofinansowania z programów operacyjnych podmiotów realizujących obowiązek świadczenia usług publicznych w ramach zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego w gospodarce odpadami (zwane dalej „Wytycznymi”).

Metodologia obliczania rekompensaty obejmuje wytyczne dla beneficjentów dotyczące prawidłowego przedstawienia wyliczeń rekompensaty, w tym rozsądnego zysku oraz wytyczne dla Instytucji Zarządzającej Regionalnym Programem Operacyjnym dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013 w celu weryfikacji zgodności projektów z Decyzją KE 2012/21/UE. Obowiązuje ona zatem w przypadku zawierania nowych umów o świadczenie usług publicznych po 30 stycznia 2012 r., lub zmian do zawartych już wcześniej umów.

2. PODSTAWA PRAWNA

Niniejsza Metodologia opracowana została m.in. w oparciu o następujące główne akty prawne oraz dokumenty źródłowe:

1) Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 115 z 9.05.2008 r.), zwany dalej **„TFUE”**,

2) rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz. Urz. UE L 210 z 31.07.2006 r., z późn. zm.), zwane dalej „**Rozporządzeniem 1083/2006**”,

3) rozporządzenie Komisji nr 1828/2006 z dnia 8 grudnia 2006 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności oraz rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (Dz. Urz. UE L 371 z 27.12.2006 r., z późn. zm.), zwane dalej **„Rozporządzeniem 1828/2006”**,

4) dyrektywa Komisji nr 2006/111/WE z dnia 16 listopada 2006 r. w sprawie przejrzystości stosunków finansowych między państwami członkowskimi a przedsiębiorstwami publicznymi, a także w sprawie przejrzystości finansowej wewnątrz określonych przedsiębiorstw (Dz. Urz. UE L 318 z 17.11.2006 r.), zwana dalej **„Dyrektywą 2006/111/WE”**,

5) decyzja Komisji z dnia 28 listopada 2005 r. w sprawie stosowania art. 86 ust. 2 Traktatu WE do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do zarządzania usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym (Dz. Urz. UE L 312 z 29.11.2005 r.), zwana dalej **„Decyzją KE 2005/842/WE”**,

6) decyzja Komisji z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz. Urz. UE L 7 z 11.1.2012 r.), zwana dalej **„Decyzją KE 2012/21/UE”**,

7) Komunikat Komisji – Zasady ramowe Unii Europejskiej dotyczące pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych (Dz. Urz. UE C 8 z 11.1.2012 r.), zwane dalej **„Zasadami ramowymi KE 2012/C 8/03”**,

8) rozporządzenie Komisji (UE) nr 360/2012 z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym (Dz. Urz. UE L 114 z 25.04.2012), zwane dalej „**Rozporządzeniem KE 360/2012**”,

9) dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1999/31/WE z dnia 26 kwietnia 1999 r. w sprawie składowania odpadów (Dz. Urz. UE L 182 z 16.7.1999 r.), zwana dalej „**Dyrektywą 1999/31/WE”**,

10) dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1994/62/WE z dnia 20 grudnia 1994 r. w sprawie opakowań i odpadów opakowaniowych (Dz. Urz. UE L 365 z 31.12.1994 r.), zwana dalej „**Dyrektywą 1994/62/WE”**,

11) dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2008/98/WE z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie odpadów oraz uchylająca niektóre dyrektywy (Dz. Urz. UE L 312 z 22.11.2008 r.), zwana dalej „**Dyrektywą 2008/98/WE”**,

12) ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404, z późn. zm.), zwana dalej „**ustawą o pomocy publicznej**”,

13) ustawa z dnia 22 września 2006 r. o przejrzystości stosunków finansowych pomiędzy organami publicznymi a przedsiębiorcami publicznymi oraz o przejrzystości finansowej niektórych przedsiębiorców (Dz. U. Nr 191, poz. 1411, z późn. zm.), zwana dalej **„Ustawą o przejrzystości stosunków finansowych”**,

14) ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.), zwana dalej „**Ustawą o finansach publicznych**”.

15) Wytyczne w zakresie reguł dofinansowania z programów operacyjnych podmiotów realizujących obowiązek świadczenia **usług publicznych w ramach zad**ań własnych jednostek samorządu terytorialnego w gospodarce odpadami (MRR/H/24(3)07/2012), w tym „Najczęściej zadawane pytania dotyczące Wytycznych w zakresie reguł dofinansowania z programów operacyjnych podmiotów realizujących obowiązek świadczenia usług publicznych w ramach zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego w gospodarce odpadami”,

16) „Podstawowe elementy umowy o świadczenie usług publicznych (umowy wykonawczej) w zakresie gospodarki odpadami komunalnym” z dnia 23.07.2012 r., zwane dalej **„Wytycznymi MRR”,**

17) właściwe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE (TSUE).

3. REKOMPENSATA, ZAKRES PODMIOTOWY, NOTYFIKACJA

3.1. Zagadnienia wstępne – pojęcie rekompensaty

Usługi, które odgrywają kluczową rolę w propagowaniu spójności społecznej i terytorialnej można uznać za usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym (zwane dalej UOIG). Aby mogły być tak traktowane muszą być jednakże wykonywane przez przedsiębiorstwa na podstawie określonych zasad i warunków, szczególnie w przypadku gdy konieczne jest udzielenie przez państwo wsparcia finansowego, które pokryje część lub całość szczególnych kosztów wynikających ze zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych. Z tego powodu przyjęto, że niektóre z usług (UOIG) mogą być świadczone jedynie wówczas, jeśli właściwy organ zaoferuje usługodawcy **rekompensatę.**

Zgodnie z Wytycznymi MRR przez rekompensatę należy **rozumieć wszelkie przysporzenia, w dowolnej formie** (np. dotacja, zwolnienie podatkowe lub wynagrodzenie), otrzymywane przez operatora wyłącznie z tytułu i w celu pokrycia kosztów związanych ze świadczeniem usług publicznych. Dodatkowo wśród powszechnie występującego katalogu form rekompensaty można wyróżnić: podwyższenie kapitału zakładowego, dopłatę do kapitału, preferencyjne pożyczki, umowy użyczenia i dzierżawy zawierane na zasadach korzystniejszych niż rynkowe (np. za 1 zł). Należy podkreślić, iż katalog form rekompensaty jest katalogiem otwartym i nie sposób dokonać ich enumeratywnego wyliczenia stąd też zarówno decyzja KE 2012/21/UE jak i Wytyczne MRR wskazują, iż jest to każdy rodzaj przysporzenia, w dowolnej jego formie.

Przyznawanie przez organy publiczne rekompensaty finansowej dla przedsiębiorstw może jednak prowadzić do nadmiernego umocnienia pozycji tych przedsiębiorstw na rynku (uprzywilejowania). W takim przypadku dochodziłoby do zakłócenia konkurencji na rynku ponieważ przedsiębiorstwom niekorzystającym z rekompensat trudniej (lub wręcz niemożliwie) byłoby konkurować z uprzywilejowanymi podmiotami. Wystąpienie zakłócenia konkurencji na rynku może mieć wymiar lokalny, krajowy oraz międzynarodowy. Od momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, możliwość zakłócania konkurencji na rynku analizowana jest w kontekście **Jednolitego Rynku Europejskiego**.

Jednolity Rynek Europejski to zintegrowany rynek, którego granice wyznaczają granice zewnętrzne Unii Europejskiej (tzw. rynek wewnętrzny UE). Podstawową przesłanką stworzenia Jednolitego Rynku Europejskiego było **umożliwienie swobodnego przepływu dóbr, kapitału, usług i siły roboczej wewnątrz krajów UE**. Co do zasady nie jest dopuszczalne by w ramach Unii Europejskiej państwa członkowskie udzielały pomocy swoim przedsiębiorstwom. Działanie takie zakłóca konkurencję, a przez to bezpośrednio ogranicza swobodę przepływu dóbr i usług.

Przyjmując konieczność zapewnienia świadczenia UOIG i finansowego rekompensowania świadczenia niektórych z tych usług oraz mając na uwadze ochronę rynku wspólnotowego, **zostały określone zasady udzielania rekompensaty. Celem tych regulacji jest wyeliminowanie możliwego wpływu rekompensat na wymianę handlową i konkurencję (wyeliminowanie skutku zakłócenia rynku/konkurencji).**

Co do zasady **niekorzystne skutki dla rozwoju wymiany handlowej wystąpią nie tylko w przypadku nadmiernej rekompensaty**, **ale także wtedy, gdy UOIG ma być oferowana po stawce poniżej kosztów jakiegokolwiek faktycznego lub potencjalnego usługodawcy**, **tak że powoduje zamknięcie dostępu do rynku,** w szczególności, gdy do zlecenia świadczenia UIOG dochodzi w drodze powierzenia. Zastosowanie tej zasady jest wyłączone jedynie w przypadku określonych branż (m.in. transport, opieka medyczna, opieka społeczna, porty i lotniska) lub do określonego limitu wartości rocznej rekompensaty (15 mln euro), zgodnie z treścią art. 2 **Decyzji KE 2012/21/UE.**

W związku z powyższym, regulacje prawne i mechanizmy obliczania rekompensaty nie są narzędziem służącym ochronie finansów publicznych (w tym dyscypliny finansów publicznych), a mechanizmem ochrony jednolitego rynku. Z tego powodu przepisy dotyczące rekompensat powinny być interpretowane w kontekście wpływu na wymianę handlową i konkurencję na rynku.

3.2. Zakres podmiotowy - przedsiębiorstwo i prowadzenie działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu reguły pomocy państwa zasadniczo mają zastosowanie jedynie wtedy, gdy beneficjent jest „przedsiębiorstwem", z tego powodu do celów stosowania reguł pomocy państwa kluczową kwestią jest ustalenie czy dany podmiot świadczący usługę w ogólnym interesie gospodarczym należy uznać za przedsiębiorstwo. Ze względu na bardzo szerokie rozumienie tego pojęcia w przepisach unijnych, intuicyjna klasyfikacja podmiotu jako przedsiębiorstwa może prowadzić do błędnych wniosków. W tym zakresie wiążąca jest wykładnia Trybunału Sprawiedliwości UE (TSUE, dawniej ETS).

Trybunał Sprawiedliwości UE definiuje **przedsiębiorstwa** jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą, niezależnie od ich statusu prawnego i sposobu ich finansowania. Zgodnie z wykładnią Trybunału Sprawiedliwości **działalnością gospodarczą** jest wszelka działalność polegająca na oferowaniu na rynku towarów i usług. Sam ustawodawca unijny wskazuje, że jest to definicja dynamiczna i to, co dzisiaj nie stanowi działalności na rynku, może się nią stać w przyszłości i odwrotnie. W konsekwencji nie ma znaczenia, czy usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym wykonywane są przez podmioty publiczne czy prywatne (zgodnie z art. 345 Traktatu w wykładni Trybunału Sprawiedliwości).

Do uznania jednostki (podmiotu) za przedsiębiorstwo:

1. **Nie jest decydujący status podmiotu na podstawie prawa krajowego**
   Oznacza to, że do zakwalifikowania określonej jednostki jako przedsiębiorstwa brany jest pod uwagę charakter jej działalności, a nie np. jej forma prawna. W związku z tym, w określonych warunkach przedsiębiorstwem może być stowarzyszenie, jednostka organizacyjna gminy itp., o ile oferuje na rynku towary lub usługi.

2. **Nie ma znaczenia czy podmiot został założony w celu gospodarczym**
   Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i Sądu wynika, że podmioty nienastawione na zysk mogą także oferować na rynku towary i usługi. Dlatego, w przypadku

klasyfikacji podmiotu jako przedsiębiorstwa nie ma znaczenia czy podmiot został założony w celu gospodarczym (w celu osiągania zysku).

3. **Klasyfikacja odnosi się do konkretnej działalności**
   Podmiot, który prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i niegospodarczą, uznaje się za przedsiębiorstwo jedynie w odniesieniu do działalności gospodarczej.

4. **Nie ma znaczenia fakt świadczenia określonej usługi we własnym zakresie**
   Przy identyfikowaniu działalności gospodarczej i przedsiębiorstwa należy wziąć pod uwagę, że decyzja organu o niezezwoleniu osobom trzecim na świadczenie określonej usługi (np. dlatego, że organ ten zamierza świadczyć tę usługę we własnym zakresie) nie wyklucza istnienia działalności gospodarczej. Mimo takiego zamknięcia rynku działalność gospodarcza może istnieć, jeśli inne podmioty są skłonne i zdolne do świadczenia danej usługi na danym rynku. Uogólniając, fakt świadczenia określonej usługi we własnym zakresie nie ma znaczenia dla stwierdzenia, czy dana działalność jest działalnością gospodarczą czy nie.

Co do zasady, zgodnie ze Szczegółowym Opisem Priorytetów Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013, w ramach działania 4.1. Gospodarka odpadami, możliwe są następujące typy beneficjentów:

- jednostki samorządu terytorialnego, ich związki i stowarzyszenia;
- podmioty świadczące usługi w zakresie gospodarki odpadowej w ramach realizacji zadań jednostek samorządu terytorialnego;
- PGL Lasy Państwowe i jego jednostki organizacyjne (wyłącznie w zakresie projektów dotyczących likwidacji „dzikich wysypisk śmieci").

3.3. Zakres przedmiotowy - usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym w ramach zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego w gospodarce odpadami (UIOG)

Usługi związane z gospodarką odpadami mogą być traktowane w prawie unijnym jako usługi w ogólnym interesie gospodarczym (orzecznictwo TSUE). W szczególności za UOIG może być uznane zarządzanie poszczególnymi rodzajami odpadów, tym bardziej, gdy usługi te zmierzają do rozwiązania problemu dotyczącego środowiska naturalnego. Nie wyklucza się ustanowienia lokalnego systemu, zgodnie z którym, w celu rozwiązania problemu dotyczącego środowiska naturalnego, wynikającego z braku zdolności do przetwarzania odpadów przeznaczonych do odzysku, ograniczona liczba przedsiębiorstw specjalnie wybranych może przetwarzać takie odpady na danym obszarze, co umożliwia zapewnienie wystarczająco dużego dopływu tych odpadów do tych przedsiębiorstw i wyklucza inne przedsiębiorstwa z procesu przetwarzania tych odpadów, nawet jeśli mają one do tego kwalifikacje.

W ramach Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013 przedsięwzięcia dotyczące gospodarki odpadami zostały ujęte w Priorytecie 4. Poprawa stanu środowiska naturalnego oraz bezpieczeństwa ekologicznego i przeciwpowodziowego Dolnego Śląska, w Działaniu 4.1 Gospodarka odpadami. W pkt. 14 Szczegółowego Opisu Priorytetów Regionalnego Programu Operacyjnego dla Województwa Dolnośląskiego na lata 2007-2013 (Uszczegółowienie RPO WD) określono możliwe do

dofinansowania następujące typy projektów dotyczące:

- budowy, rozbudowy lub przebudowy zakładów unieszkodliwiania odpadów, w tym takich ich elementów jak: stacje przeładunkowe odpadów, instalacje służące do segregacji, składowania i przetwarzania odpadów i surowców wtórnych (w tym kompostownie) oraz instalacje do likwidacji i neutralizacji zdeponowanych odpadów zagrażających środowisku;
- zakupu wyposażenia niezbędnego do selektywnego zbierania odpadów, w tym niebezpiecznych;
- dostosowania istniejących składowisk odpadów do obowiązujących przepisów krajowych i unijnych;
- likwidacji „dzikich wysypisk śmieci";
- rekultywacji wyłączonych z eksploatacji składowisk/wysypisk odpadów komunalnych i innych szczególnie zagrażających środowisku;
- przedsięwzięć związanych z wykorzystaniem składowisk odpadów dla pozyskania alternatywnych źródeł energii, np. biogazu.

3.4. Rekompensata, warunki wyłączenia z notyfikacji

Za pomoc państwa (w rozumieniu art. 107 Traktatu) uznaje się te korzyści, które są przyznane przedsiębiorstwom bezpośrednio lub pośrednio z zasobów państwowych (publicznych). **Zasoby państwowe są tożsame z zasobami jednostek samorządu terytorialnego.** Korzyści finansowane z zasobów prywatnych mogą mieć także skutek w postaci umocnienia pozycji niektórych przedsiębiorstw, lecz nie wchodzą w zakres art. 107 Traktatu.

Pomoc państwa może przyjmować wiele form. Niektóre z nich są łatwe do zidentyfikowania np. dotacje bezpośrednie. Istnieją także kategorie pomocy państwa o niebezpośrednim charakterze, w szczególności świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych (np. nie naliczanie cen rynkowych za niektóre usługi, użyczenia). W efekcie, takie preferencje stanowią rezygnację państwa (lub JST) z zasobów państwowych (publicznych) i powodują przysporzenie po stronie beneficjenta, czyli uzyskanie pomocy państwa.

Identyfikacja pomocy państwa wymaga dużej ostrożności i staranności w ocenie stanu faktycznego, ponieważ pomoc państwa rozumiana jest bardzo szeroko. W szczególności Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że zasoby przedsiębiorstwa publicznego stanowią zasoby państwowe w rozumieniu art. 107 Traktatu, ponieważ organy publiczne są w stanie kontrolować te zasoby. W przypadkach gdy przedsiębiorstwo, któremu powierzono wykonywanie określonej UOIG, jest finansowane z zasobów zapewnianych przez przedsiębiorstwo publiczne i finansowanie to można przypisać państwu, finansowanie to może zatem potencjalnie stanowić pomoc państwa (wyrok w sprawie C-482/99 Francja przeciwko Komisji).

W zakresie, w jakim interwencję państwa należy uznać za rekompensatę stanowiącą świadczenie wzajemne za świadczenia przedsiębiorstw będących beneficjentami w celu wykonania zobowiązań do świadczenia usług publicznych, tak że przedsiębiorstwa te w rzeczywistości nie uzyskują z tego tytułu korzyści finansowych, a zatem interwencja taka nie skutkuje uprzywilejowaniem tych przedsiębiorstw względem przedsiębiorstw konkurencyjnych, interwencja ta nie mieści się w zakresie stosowania art. (107 ust. 1 Traktatu) – wyrok TSUE w sprawie Altmark (*sygn. C-280/00 Altmark Trans GmbH i Regierungspräsidium Magdeburg*

przeciwko Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH).

TSUE wskazał jednak, że wyłączenie kwalifikacji rekompensaty jako pomocy państwa, następuje gdy spełnione są łącznie cztery przesłanki:

1. **Jasno określone zobowiązania**
   Przedsiębiorstwo będące beneficjentem powinno być rzeczywiście obciążone wykonaniem zobowiązań do świadczenia usług publicznych i zobowiązania te powinny być jasno określone.

2. **Obiektywne i przejrzyste parametry ustalania rekompensaty**
   Parametry, na których podstawie obliczona jest rekompensata, muszą być wcześniej ustalone w obiektywny i przejrzysty sposób, tak aby nie powodowała ona powstania dodatkowej korzyści ekonomicznej, która mogłaby powodować uprzywilejowanie przedsiębiorstwa będącego beneficjentem względem przedsiębiorstw z nim konkurujących.

   Zrekompensowanie przez państwo członkowskie strat poniesionych przez przedsiębiorstwo bez uprzedniego ustalenia parametrów tej rekompensaty, jeżeli następnie okaże się, że działalność w zakresie pewnych usług publicznych w ramach wykonywania zobowiązań do świadczenia usług publicznych nie była wykonalna ekonomicznie, stanowi interwencję finansową, która wchodzi w zakres pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. (107 ust. 1 Traktatu).

3. **Granica wysokości rekompensaty**
   Rekompensata nie może przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia całości lub części kosztów poniesionych w celu wykonania zobowiązań do świadczenia usług publicznych, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz rozsądnego zysku.

4. **Odpowiednia procedura wyboru przedsiębiorstwa**
   Jeżeli wybór przedsiębiorstwa, któremu ma zostać powierzone wykonywanie zobowiązań do świadczenia usług publicznych, nie został w danym przypadku dokonany w ramach procedury udzielania zamówień publicznych lub PPP, pozwalającej na wyłonienie kandydata zdolnego do świadczenia tych usług po najniższym koszcie dla społeczności, poziom koniecznej rekompensaty powinien zostać ustalony na podstawie analizy kosztów, jakie przeciętne przedsiębiorstwo, prawidłowo zarządzane i wyposażone w środki ,służące w niniejszym wypadku do świadczenia usług w gospodarce odpadami, odpowiednio do tego, by móc uczynić zadość wymogom stawianym usługom publicznym, poniosłoby na wykonanie takich zobowiązań, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz rozsądnego zysku osiąganego przy wypełnianiu tych zobowiązań.

Spełnienie powyższych czterech warunków powoduje, że rekompensata jest zgodna z rynkiem wewnętrznym i nie stanowi pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 Traktatu. W szczególności należy wskazać, iż wybór operatora świadczącego UOIG w tym w szczególności UOIG w zakresie gospodarki odpadami, we właściwej procedurze przetargowej zgodnej z prawem zamówień publicznych lub PPP będzie spełnieniem ww. 4 przesłanki wyroku w sprawie Altmark.

W przeciwnym wypadku rekompensata z tytułu świadczenia usług publicznych, jest pomocą państwa/pomocą publiczną i o ile jest zgodna z rynkiem wewnętrznym to zwolniona jest również z wymogu zgłoszenia określonego w art. 108 ust. 3 Traktatu jeżeli została przyznana określonym przepisami przedsiębiorstwom, którym powierzono wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, w tym w szczególności przedsiębiorstwom wykonującym usługi w sektorze gospodarki odpadami.

Wyłącznie w przypadku określonych branż (m.in. transport, opieka medyczna, opieka społeczna, porty i lotniska) lub do określonego limitu wartości rocznej (15 mln euro) rekompensata w zakresie zgodnym z rynkiem wewnętrznym nie podlega notyfikacji. W przypadkach rekompensat nie mieszczących się w wymienionym katalogu konieczne jest dokonanie notyfikacji (zgłoszenia określonego w art. 108 ust. 3 Traktatu). W zakresie rekompensat w gospodarce odpadami co do zasady będziemy mieli do czynienia z wyłączeniem obowiązku zgłoszenia (notyfikacji) w przypadku projektów o wartości rocznej rekompensaty nie przekraczającej 15 mln euro.

W przypadku wskazanych branż (t**ransport, opieka medyczna, opieka społeczna, porty i lotniska)** wartość prawidłowo obliczonej rekompensaty nie jest limitowana kwotą rocznej rekompensaty w wysokości 15 mln euro rocznie. W pozostałych przypadkach, rekompensata nie może przekroczyć limitu 15 mln euro rocznie (czyli także w gospodarce odpadami).

Ograniczenie wysokości rocznej rekompensaty do 15 mln euro dotyczy w szczególności sektora gospodarki odpadami. Oznacza to, że rekompensaty, których wysokość będzie przekraczać ten limit, będą wymagały notyfikacji.

3.5. Wysokość rekompensaty

Rekompensata nie może przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia kosztów netto, wynikających z wywiązywania się ze zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, z uwzględnieniem rozsądnego zysku, tak aby nie dopuścić do nieuzasadnionego naruszenia konkurencji.

Koszty netto można obliczyć jako różnicę między kosztami poniesionymi na wykonywanie usługi w ogólnym interesie gospodarczym oraz przychodem uzyskanym z takiej usługi albo, alternatywnie, jako różnicę pomiędzy kosztami netto dla przedsiębiorstwa prowadzącego działalność i podlegającego obowiązkowi świadczenia usługi publicznej oraz kosztami netto lub zyskiem tego samego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność bez obowiązku świadczenia usługi publicznej.

„Rozsądny zysk" jest stopą zwrotu z kapitału, której wymagałoby typowe przedsiębiorstwo podczas podejmowania decyzji, czy świadczyć usługi w ogólnym interesie gospodarczym przez cały okres powierzenia, przy uwzględnieniu poziomu ryzyka. Stopa zwrotu z kapitału oznacza wewnętrzną stopę zwrotu (IRR), jaką osiąga przedsiębiorstwo z zainwestowanego kapitału w całym okresie powierzenia. Poziom ryzyka zależy od danego sektora, rodzaju usług oraz cech charakterystycznych rekompensaty. Należy przy tym zaznaczyć, że rozsądny zysk nie może być utożsamiany z wynikiem finansowym (zyskiem bilansowym) i stanowi odrębną od niego kategorię ekonomiczną.

Model określania wysokości rekompensaty należy traktować w sposób otwarty. Określono go *de facto* funkcją rekompensaty, czyli pokrywaniem faktycznej różnicy pomiędzy przychodami uzyskiwanymi z tytułu świadczenia usług publicznych, a kosztami związanymi z jej świadczeniem (dodatkowo, przyjęto racjonalnie, że w ramach rekompensaty może być uwzględniony rozsądny zysk zapewniający osiągnięcie efektywności ekonomicznej przedsięwzięcia). **Oznacza to, że istnieje wiele metod właściwego określenia „ubytku" finansowego przedsiębiorstwa, wywołanego świadczeniem usługi publicznej, podlegającego rekompensacie. Wybór metody powinien zostać dokonany na podstawie oceny jej „dopasowania" do danego przypadku.** Zastosowanie jednej reguły do wszystkich przypadków mogłoby prowadzić do błędnych wyników. W związku z powyższym zgodnie z Wytycznymi MRR rekomenduje się, aby obowiązkowym załącznikiem do umowy wykonawczej (umowy o świadczenie UOIG) była metodologia obliczania rekompensaty opracowana dla konkretnego przypadku.

Rekompensata stanowi mechanizm uzupełniania każdego ubytku (pogorszenia) finansowego powstałego w wyniku świadczenia przez podmiot usług publicznych, w stosunku do sytuacji, gdyby podmiot taki usług publicznych nie świadczył. Określenie wysokości rekompensaty sprowadza się do wyceny na ile pogorszyła się sytuacja podmiotu świadczącego usługi publiczne, w stosunku do warunków, w których podmiot ten usług tych nie świadczy.

1) W powszechnym rozumieniu opisana zasada sprowadza się do pokrycia straty na działalności publicznej. Jest to najbardziej intuicyjny przypadek, kiedy koszty związane ze świadczeniem usług publicznych przewyższają przychody osiągane z tego tytułu.

2) Świadczenie usług publicznych nie musi prowadzić do ponoszenia straty, ale np. do zmniejszenia przychodów (m.in. poprzez regulację taryf za świadczone usługi), a przez to zysku. W takim przypadku nie ma w ogóle mowy o występowaniu straty do pokrycia. Zarówno przed świadczeniem usługi publicznej, jak i w trakcie jej świadczenia występuje zysk. W powszechnym rozumieniu rekompensaty, sytuacja ta nie zostanie zidentyfikowana jako przypadek wymagający rekompensaty. Zgodnie z przepisami dotyczącymi rekompensaty, takie podejście byłoby nieprawidłowe. W szczególności, jeżeli obowiązek świadczenia usługi publicznej prowadzi do zmniejszenia przychodów (na przykład ze względu na taryfy regulowane) ale nie wpływa na koszty, koszty netto poniesione w związku z wykonywaniem obowiązku świadczenia usługi publicznej można określić przez utracone przychody, i podmiotowi świadczącemu UOIG w tym UOIG w gospodarce odpadami może w takim wypadku także przysługiwać rekompensata.

Przedstawiony w niniejszej metodologii model rekompensaty dostosowany został do warunków rynkowych, w których, by skłonić przedsiębiorstwo do świadczenia usług publicznych, należy mu wynagrodzić powstające z tego tytułu ubytki i pogorszenia.

Konieczne jest uwzględnienie w rekompensacie (pomniejszania) pozytywnego wpływu świadczenia usług publicznych podlegających rekompensacie na przychody zarówno z działalności publicznej, jak i niepublicznej. O ile konieczność uwzględnienia przychodów z działalności publicznej nie budzi wątpliwości, o tyle uwzględnienie przychodów z działalności niepublicznej wymaga komentarza.

Rekompensata może być udzielana wyłącznie do pokrywania ubytków finansowych powstających w związku ze świadczeniem usług publicznych. Jeżeli przedsiębiorstwo świadczące usługi publiczne, zajmuje się również inną działalnością, to obszary te powinny zostać finansowo i sprawozdawczo odseparowane od siebie (szczegółową prezentację tych zasad przedstawiono w rozdziale zawierającym wytyczne dla beneficjentów pkt 4.).

Co do zasady, działalność niepubliczna nie bierze udziału w kalkulacjach rekompensaty (jest z niej wyłączona zarówno po stronie przychodowej jak i kosztowej). Może jednak zaistnieć sytuacja, w której przedsiębiorstwo świadczące usługę publiczną, uzyskuje w związku z tym dodatkową przewagę konkurencyjną na rynku usług niepublicznych i osiąga dodatkowe przychody, których nie mogłoby osiągnąć bez świadczenia usługi publicznej (np. dzięki uzyskanym pozwoleniom, know-how, licencjom itp.). W takim przypadku, w celu uniknięcia nieuzasadnionego zakłócenia konkurencji przy obliczaniu kwoty rekompensaty należy uwzględnić nie tylko wszelkie przychody uzyskane z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, ale wszelkie przychody, których podmiot świadczący usługi w ogólnym interesie gospodarczym by nie uzyskał, gdyby nie powierzono mu świadczenia takich usług. Odpowiednio, jeżeli dane przedsiębiorstwo posiada specjalne lub wyłączne prawa związane z działalnością inną niż usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, na które przyznawana jest pomoc, i która to działalność przynosi zysk przewyższający rozsądny zysk, lub jeżeli przedsiębiorstwo korzysta z innych korzyści przyznanych przez państwo, należy zaliczyć to do przychodu pomniejszającego rekompensatę niezależnie od klasyfikacji do celów art. 107 Traktatu.

W przedstawionym mechanizmie określania wysokości rekompensaty zawarto postulat zapewnienia jej neutralności względem rynku wewnętrznego. Z tego powodu rekompensata uwzględnia nie tylko wszelkie ubytki powstające w związku ze świadczeniem usług publicznych, ale również wszelkie przysporzenia, które nie powstawałyby, gdyby przedsiębiorstwo nie świadczyło usług publicznych.

Rekompensata przewyższająca kwotę konieczną do pokrycia kosztów z uwzględnieniem rozsądnego zysku poniesionych przez dane przedsiębiorstwo wykonujące usługę nie jest konieczna do wykonywania usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym i w konsekwencji stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym, która powinna zostać zwrócona, temu podmiotowi publicznemu który jej udzielił. W szczególności rekompensata przyznana na wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, ale w rzeczywistości wykorzystywana przez dane przedsiębiorstwo do działania na innym rynku w celach innych niż te, które określono w akcie powierzenia, nie jest konieczna do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym i może w konsekwencji stanowić również pomoc państwa/pomoc publiczną niezgodną z rynkiem wewnętrznym, która powinna zostać zwrócona.

4. METODOLOGIA OBLICZANIA REKOMPENSATY – wytyczne dla Beneficjentów

4.1. Wymogi dotyczące danych będących podstawą prawidłowej kalkulacji rekompensaty

Zgodnie z art. 5 ust. 9 Decyzji KE 2012/21/UE, w przypadku gdy przedsiębiorstwo prowadzi działalność zarówno wchodzącą w zakres usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym, jak i działalność wykraczającą poza ten zakres, w wewnętrznych księgach przedsiębiorstwa należy wykazać osobno koszty i wpływy związane z usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym oraz koszty i wpływy związane z innymi usługami, jak również kryteria, według których przypisuje się koszty i przychody. Koszty związane z każdą działalnością wykraczającą poza zakres usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym obejmują wszystkie koszty bezpośrednie, odpowiedni wkład we wspólne koszty stałe i właściwy zwrot z kapitału. W odniesieniu do tych kosztów nie przyznaje się żadnej rekompensaty.

Należy przy tym wskazać, że sprawozdanie finansowe, sprawozdanie zarządu z działalności spółki nie są materiałami wystarczającymi do dokonania prawidłowej kalkulacji rekompensaty. Wynika to m.in. z faktu, że ich tworzenie regulowane jest przepisami prawa bilansowego (ustawa o rachunkowości) oraz w zależności od formy prawnej np. przepisami kodeksu spółek handlowych. Przedmiotem regulacji tych aktów prawnych nie jest rekompensata, ale w szczególności prawidłowe przedstawienie sytuacji finansowej i majątkowej spółki jako osoby prawnej. Z tego względu zasadą jest, że przy kalkulacji rekompensaty dokumenty te mają znaczenie wtórne i pomocnicze, a dane zazwyczaj prezentowane są w odmiennych układach (rachunek kosztów nie jest elementem sprawozdania finansowego).

Z tego powodu niezmiernie istotnym i wymaganym jest, aby obok sprawozdawczości bilansowej i podatkowej, przedsiębiorstwo prowadziło dodatkowo odrębną sprawozdawczość, zgodną z wymogami Decyzji KE 2012/21/UE i na potrzeby kalkulacji rekompensaty. Należy też wskazać, iż nie ma szczególnych regulacji prawnych (zarówno krajowych jak i europejskich) dotyczących zasad prowadzenia takiej ewidencji oraz rachunku kosztów (kalkulacji kosztowych). Określenie metody prowadzenia takiej rachunkowości zostało pozostawione Operatorowi. Jednakże w związku z tym, że rachunek kosztów stanowi ugruntowaną dziedzinę nauki o ekonomii, w szczególności rachunkowości, brak regulacji prawnych nie stanowi przeszkody, by kalkulacje te prowadzić w zgodzie z nauką o ekonomii, podatkach i rachunkowości. **Kluczowym w takim przypadku będzie zapewnienie możliwości weryfikacji prowadzonych rozliczeń i racjonalne uzasadnienie stosowanych metod rozliczeń.**

Istotnym jest, aby informacje finansowe o działalności publicznej były możliwe do uzyskania w sposób bezpośredni i obiektywny z ewidencji prowadzonej przez podmiot otrzymujący rekompensatę, bez konieczności dokonywania dodatkowych kalkulacji, przeliczeń, włączeń lub korekt.

4.2. Usługi publiczne i niepubliczne

Przy klasyfikowaniu działalności może pojawić się konieczność zidentyfikowania usług, które można zakwalifikować jako UOIG i podlegających rekompensacie oraz usług pozostałych, tzw. niepublicznych.

Co do zasady, UOIG (Usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym) będą to te usługi, które zostały powierzone operatorowi przez organ publiczny.

Jeżeli przedsiębiorstwo, obok usług powierzonych związanych z gospodarką odpadami, będzie świadczyć inne usługi, np. **zajmować się odpłatnym dostarczaniem pojemników na odpady dla gospodarstw domowych**, to działalność taka powinna zostać sklasyfikowana jako niepubliczna. W konsekwencji działalności tej należy przypisać wszystkie koszty bezpośrednie oraz odpowiedni udział w kosztach ogólnych i wyłączyć z kalkulacji rekompensaty – oznacza to, że **nie jest dopuszczalne by rekompensatą finansować taką działalność**.

4.3. Rozdział kosztów usług publicznych i niepublicznych

Koszty podlegające rekompensacie są obliczane na podstawie ogólnie przyjętych zasadach księgowości w następujący sposób:

a) jeżeli działalność danego przedsiębiorstwa ogranicza się do świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym, można uwzględnić wszystkie jego koszty;

b) jeśli przedsiębiorstwo prowadzi działalność wykraczającą poza zakres usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, uwzględnione zostają wyłącznie koszty dotyczące usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym;

c) koszty poniesione na świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym mogą obejmować wszystkie koszty bezpośrednie związane z wykonywaniem usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym oraz odpowiedni wkład na pokrycie kosztów związanych zarówno z usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym, jak i z inną działalnością;

d) koszty wynikające z inwestycji, w szczególności związane z infrastrukturą, mogą zostać uwzględnione, jeżeli są konieczne do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym.

Wybór zasady prowadzenia ewidencji działalności publicznej (UOIG) i niepublicznej oraz rachunku kosztów tych usług (kalkulacji kosztowych), został pozostawiony Operatorowi. Nie dokonano wskazania, jaka metoda będzie optymalna. Istotne jest przy tym również to, że o ile zasady prowadzenia rachunkowości bilansowej są regulowane ustawowo, o tyle nie ma szczególnych regulacji prawnych dotyczących zasad prowadzenia rachunku kosztów, czy prowadzenia innych ewidencji niż te wymagane ustawą o rachunkowości i przepisami podatkowymi. W związku z tym, każda racjonalna metoda prowadzenia ewidencji działalności publicznej (UOIG) i niepublicznej będzie spełniać wymogi w zakresie regulacji dotyczących rekompensaty. Racjonalność metody, oznacza, że będzie ona zgodna z nauką o rachunkowości, a przyjęte zasady ewidencji i kalkulacji będą odpowiednio uzasadnione, a skutkiem przyjętych rozwiązań będzie ewidencyjne odseparowanie działalności publicznej od niepublicznej.

Rozdział kosztów czy też rachunek kosztów (np. kalkulacje kosztu własnego usług publicznych i niepublicznych) należy dokonać według zasad rachunku kosztów. Koszty bezpośrednie powinny zostać przypisane do odpowiadających im działalności. W przypadku kosztów pośrednich i ogólnych należy zastosować odpowiednią metodę rozdziału (klucze rozliczeniowe). **Istotnym przy tym jest, aby działalność niepubliczna oraz publiczna uczestniczyła we właściwym zakresie w kosztach pośrednich i ogólnych.**

Zgodnie z przywołaną już wcześniej zasadą, **do kalkulacji rekompensaty zaliczane są koszty bezpośrednie oraz „odpowiedni wkład na pokrycie kosztów związanych zarówno z usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym jak i z inną działalnością**" – czyli odpowiedni wkład kosztów pośrednich i ogólnych.

Oznacza to, że postępowanie identyfikacji kosztów do rekompensaty przebiega w kolejności – koszty bezpośrednie, a dopiero potem w uzasadniony sposób skalkulowane koszty ogólne i pośrednie.

Oznacza to, że nieprawidłowe będzie takie postępowanie, kiedy z kosztów ogółem wyodrębniane są wyłącznie koszty bezpośrednie usług niepublicznych, a otrzymana wartość uznawana jest w całości za koszty świadczenia UOIG.

Nieprawidłowe będzie też takie postępowanie, kiedy z kosztów ogółem wyodrębniane są koszty bezpośrednie usług niepublicznych oraz w zakresie, w jakim udało się to zidentyfikować, koszty pośrednie i ogólne usług niepublicznych. Takie podejście zawiera w sobie ryzyko, że w kosztach uznanych za związane z UOIG znajdują się koszty usług niepublicznych, których nie potrafiono zidentyfikować.

Z tego powodu ustawodawca określił kolejność – najpierw koszty bezpośrednie UOIG, a następnie koszty ogólne i pośrednie, ale tylko w takim zakresie, w jakim bez wątpienia związane są one z UOIG. Koszty niezidentyfikowane, nierozliczone, nieprzypisane, nieskojarzone z działalnością publiczną (UOIG) nie są podstawą do kalkulacji rekompensaty.

Jedną z dopuszczalnych metod rozdziału kosztów pośrednich i ogólnych jest kalkulacja oparta na proporcji udziału przychodów z usług publicznych (wraz z rekompensatą) i niepublicznych w przychodach ogółem. Nie jest to jednak metoda uniwersalna i w pewnych wypadkach może generować nieprawidłowe wyniki np. w przypadku działalności dodatkowej generującej duży obrót przy faktycznie niskich kosztach tej działalności. W takim przypadku klucz oparty na strukturze przychodów będzie nieprawidłowo rozliczał koszty.

Każdorazowo w przypadku prowadzenia kalkulacji i rozliczeń, kluczowym będzie zapewnienie możliwości weryfikacji prowadzonych rozliczeń i racjonalne uzasadnienie stosowanych metod kalkulacji, co winno znaleźć swoje odzwierciedlenie w załączniku do umowy wykonawczej (umowy o świadczenie UOIG) określającym metodologię rekompensaty.

4.4. Koszty podlegające rekompensacie

Rekompensacie podlegają koszty związane wyłącznie ze zaświadczeniem UOIG (usług publicznych).

Zgodnie z Decyzją KE 2012/21/UE koszty podlegające rekompensacie należy identyfikować na podstawie ogólnie przyjętych zasad rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości definiuje:

1. **Koszty działalności operacyjnej** jako koszty ponoszone w związku podstawową działalnością jednostki. Do nich należą:

   - koszty zużycia materiałów i energii (energii elektrycznej, cieplnej, gazu, wody, paliw),
   - usługi obce (najem, remonty, transport, usługi bankowe, porządkowe, ochrony mienia, doradztwa),
   - podatki i opłaty o „kosztowym" charakterze (podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, VAT naliczony nie podlegający odliczeniu od podatku należnego, VAT należny od usług z importu, VAT należny od zużycia materiałów na cele reprezentacji i reklamy, opłata skarbowa, sądowa, notarialna),
   - wynagrodzenia (wypłacane na podstawie umowy o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych),
   - świadczenia na rzecz pracowników (składki na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, koszty szkoleń pracowników, koszty związane z bezpieczeństwem i higieną pracy),
   - amortyzacja,
   - wartość sprzedanych towarów i materiałów.

   Koszty działalności operacyjnej dotyczące działalności publicznej (UOIG) wchodzą w całości do kalkulacji rekompensaty.

2. **Pozostałe koszty operacyjne** - nie są związane bezpośrednio z działalnością gospodarczą jednostki i nie dotyczą podstawowego zakresu jej działania, występują jako pośredni efekt podejmowanych czynności. Są to (art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości):
   a) wartość netto sprzedawanych lub likwidowanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
   b) koszty prowadzonej działalności socjalnej;
   c) przekazane darowizny;
   d) zapłacone kary, grzywny i odszkodowania;
   e) odpisy aktualizujące wartość środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zapasów i należności;
   f) spisanie przedawnionych, umorzonych lub nieściągalnych należności w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych;
   g) utworzenie rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi.

Działalność pozaoperacyjna, jako pozostająca co do zasady bez związku z wykonywaniem UOIG, nie powinna uczestniczyć w kalkulacji rekompensaty – w szczególności w pozycjach a, c, d, e, f, g. M.in. niedopuszczalnym byłoby uwzględnianie kar płaconych przez przedsiębiorstwo świadczące UOIG na rzecz organu publicznego z tytułu nieprawidłowego wykonywania umowy na świadczenie UOIG. Podobnie odszkodowania powinny znaleźć się poza kalkulacją rekompensaty. Tworzenie i likwidacja rezerw również nie powinna uczestniczyć w kalkulacji rekompensaty.

Uwzględnienie pozostałych kosztów operacyjnych w rekompensacie jest dopuszczalne, o ile mają one charakter kosztu ogólnego, któremu można przypisać związek z wykonywaną działalnością UOIG, w szczególności jak w pkt. b) działalność socjalną.

3. **Koszty finansowe** – są związane z działalnością finansową w przedsiębiorstwie. Ustawa o rachunkowości nie podaje wprost ich definicji, wynikają one z treści zawartych w niej artykułów (np. art. 3 ust. 1, art. 42, ust. 3): odsetki, straty ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych, które zwiększają wartość składników aktywów.

W przypadku kosztów finansowych, do kalkulacji rekompensaty powinny zostać zaliczone wyłącznie te związane z działalnością publiczną dotyczącą gospodarką odpadami, z którymi wiąże się faktyczny wydatek (np. różnice kursowe – zrealizowane), przy czym nie ma znaczenia czy został on zrealizowany.

Przepisy dotyczące rachunkowości normują stosowanie wielu reguł i zasad (np. memoriału, współmierności itd.), w celu prezentacji obiektywnego i porównywalnego stanu majątkowego i finansowego podmiotu. Należy jednak zwrócić uwagę, że przepisy te nie były tworzone w celu przeprowadzania kalkulacji rekompensat. Z związku z tym, nie można w całości opierać kalkulacji na danych bilansowych, w szczególności nieuzasadnionym byłoby pokrywanie rekompensatą kosztów związanych z tworzeniem rezerw (koszt bez wydatku), niezrealizowanych różnic kursowych itp.

Przy wątpliwościach w klasyfikacji kosztów, można posłużyć się **pomocniczo podatkową klasyfikacją kosztów**. Według ustaw podatkowych (CIT i PIT) **kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów,** za wyjątkiem kosztów, które ustawodawca wymienił w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Regułą jest, że koszt, który został operatorowi w jakikolwiek sposób zwrócony (zrefundowany) nie może uczestniczyć w kalkulacji rekompensaty. Może to zostać zrealizowane na dwa sposoby:

- koszt jest wyłączony z kalkulacji i w tym samym zakresie wyłączona jest też kwota refundacji,
- koszt jest wliczony do kalkulacji rekompensaty, a ta jest pomniejszana o kwotę otrzymanej refundacji.

W szczególności, **bezpośrednią konsekwencją opisywanej zasady jest niedopuszczalność wliczania do rekompensaty tej części amortyzacji środków trwałych, w jakiej środki te zostały sfinansowane ze środków pomocowych UE**. Zasady rozliczania amortyzacji przedstawione zostały w case study – studiach przypadku, które stanowią załącznik do niniejszej metodologii.

4.5. Wydatki inwestycyjne – środki trwałe w budowie

Wydatki inwestycyjne klasyfikowane bilansowo jako wydatki na środki trwałe w budowie nie stanowią kosztu. Należy przy tym zwrócić uwagę na to, iż w okresie realizacji inwestycji, odsetki od kredytów zaciągniętych w celu wytworzenia (np. budowy) środka trwałego, nie stanowią kosztu, a powiększają wartość początkową środka trwałego.

Wydatki inwestycyjne (z pewnymi wyjątkami wskazanymi w dalszej części) nie są wliczane do rekompensaty, a uczestniczą w rekompensacie dopiero po wybudowaniu i przyjęciu do eksploatacji poprzez amortyzację.

> ***Dla przykładu*** *należy wskazać, iż: jeżeli z umowy wykonawczej wynika, iż podmiot publiczny pokrywa w ramach rekompensaty także wydatki inwestycyjne to wtedy taki wydatek może być rozliczony w chwili jego poniesienia, co z kolei w dalszym okresie obowiązywania umowy wykonawczej winno mieć taki skutek, iż amortyzacja powstałego wskutek inwestycji środka trwałego nie jest ujmowana jako koszt podlegający rekompensacie.*

Co do zasady jednakże, zalecanym działaniem jest aby po zakończeniu inwestycji, przyjęty środek trwały był amortyzowany a amortyzacja była kosztem, który w całości zaliczany jest do kalkulacji rekompensaty.

Istnieje możliwość by rekompensatą pokrywać wydatki inwestycyjne. Rozwiązanie takie musi być zawarte w akcie powierzenia (np. w umowie pomiędzy organem a operatorem). Przy takiej konstrukcji, do rekompensaty nie można wliczać kosztu amortyzacji od środków trwałych których wytworzenie zostało sfinansowane z rekompensaty, gdyż w takim przypadku udzielający rekompensaty finansowałby majątek operatora w podwójnej wysokości.

Zasada ta ma uogólnione zastosowanie – w kalkulacji rekompensaty nie uczestniczy koszt amortyzacji środków trwałych, których budowa została sfinansowana ze środków pomocowych lub wydatki związane z budową zostały w jakiejkolwiek formie zwrócone operatorowi. Amortyzacja jest wyłączona w takim zakresie, w jakim operator uzyskał zwrot wydatków. Zasada ta jest tożsama z zasadą podatkową wyłączania wydatków z kosztów uzyskania przychodów i może być w pełni wykorzystywana podczas obliczeń rekompensaty. Zagadnienia w tym zakresie zawierają studia przypadków stanowiące załącznik do niniejszej Metodologii.

4.6. Przychody pomniejszające rekompensatę

Przychody, które należy uwzględnić podczas obliczania rekompensaty, obejmują przynajmniej **cały przychód uzyskany z tytułu świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym**, niezależnie od tego, czy przychód jest zaklasyfikowany jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 Traktatu.

Przykład: *jeżeli powierzoną UOIG jest np. świadczenie usługi składowania i sortowania odpadów komunalnych to cały przychód uzyskany za przyjęcie odpadów na składowisko lub do sortowania a także wszelkie przychody osiągnięte wskutek np. wytwarzania energii elektrycznej lub cieplnej z przyjętych odpadów, stanowi przychód z tytułu świadczenia UOIG w gospodarce odpadami.*

W konsekwencji do przychodów pomniejszających rekompensatę **zaliczone będą**:

- **przychody operacyjne** - przychody z podstawowej działalności operacyjnej podmiotu gospodarczego, będące elementem wyniku finansowego (oprócz przychodów operacyjnych, sumę przychodów podmiotu gospodarczego tworzą takie kategorie rachunku zysków i strat jak pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe oraz zyski nadzwyczajne) – **w zakresie związanym ze świadczeniem UOIG;**

  Przykładowymi przychodami operacyjnymi pomniejszającymi rekompensatę w gospodarce odpadami będą m.in.:
  - opłaty za przyjęcie odpadów,
  - sprzedaż energii elektrycznej lub ciepła,
  - sprzedaż świadectw pochodzenia energii,
  - sprzedaż surowców wtórnych.

- **pozostałe przychody operacyjne – w zakresie związanym ze świadczeniem UOIG w gospodarce odpadami;**

  Pozostałe przychody operacyjne nie są związane bezpośrednio z działalnością operacyjną jednostki, w szczególności są to przychody związane:
  - z działalnością socjalną;
  - ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także z utrzymywaniem i zbyciem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji;
  - z odpisaniem zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów;
  - z rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi;
  - z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub sprzedanych towarów, koszty sprzedaży lub koszty finansowe;
  - z otrzymanymi odszkodowaniami, karami i grzywnami;
  - z otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, aktywów, w tym także środków pieniężnych na cele inne niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Co do zasady, z kalkulacji rekompensaty wyłączone (neutralne) są te kategorie przychodów, które nie są związane ze świadczeniem UOIG.

Działalność pozaoperacyjna, jako pozostająca co do zasady bez związku z wykonywaniem UOIG, nie powinna uczestniczyć w kalkulacji rekompensaty, w takim zakresie, w jakim nie

uczestniczą w niej pozostałe koszty operacyjne.
Uwzględnienie pozostałych przychodów operacyjnych w rekompensacie jest konieczne, o ile można przypisać im związek z wykonywaną działalnością UOIG.

- **przychody finansowe –** są uwzględniane w kalkulacji rekompensaty (pomniejszają ją)**.**

Jeżeli dane przedsiębiorstwo (operator):

1) **posiada specjalne lub wyłączne prawa związane z działalnością inną niż usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, na które przyznawana jest pomoc, która to działalność przynosi zysk przewyższający rozsądny zysk,**
   lub
2) **przedsiębiorstwo korzysta z innych korzyści przyznanych przez państwo,**

zalicza się to do przychodu niezależnie od klasyfikacji do celów art. 107 Traktatu.

Pierwszy przypadek dotyczy sytuacji, kiedy operator korzysta z przewagi konkurencyjnej lub uzyskuje dodatkową korzyść na działalności nie związanej ze świadczeniem UOIG dzięki temu, że świadczy UOIG. Jeżeli istnieje taka sytuacja, korzyść tę należy zidentyfikować (wycenić) i pomniejszyć o nią rekompensatę.

Przykład: *operator prowadzący składowisko odpadów wytwarza energię elektryczną/cieplną z tychże odpadów i zaopatruje w nią np. okolicznych przedsiębiorców po cenach konkurencyjnych do rynkowych.*

Drugi przypadek dotyczy sytuacji, kiedy operator otrzymuje pomoc (tzw. inna pomoc publiczna, patrz. pkt. 4.7.)) m.in. w postaci ulgi lub zwolnienia podatkowego (nawet zawartego w ustawie). Sytuacja taka ma m.in. miejsce w przypadku identyfikacji przychodów z tytułu świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). Art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy stanowi, iż przychodami, jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie. **Oznacza to, że o ile przekazanie majątku przez organ w użyczenie operatorowi nie powoduje konieczności identyfikacji przychodu do celów podatkowych** (o ile spełnione są przesłanki wskazane w przepisie), **o tyle w rekompensacie należy uwzględnić ten skutek, w postaci różnicy pomiędzy wynikiem finansowym, który operator uzyskał dzięki wskazanemu zwolnieniu, a wynikiem, który uzyskałby, gdyby nie mógł skorzystać ze zwolnienia**. Wartość ta stanowi pomoc w rozumieniu przepisów o rekompensacie i ją pomniejsza.

Zagadnienie to jest ściśle związane z identyfikacją pomocy jaką w formie dotacji otrzymałby przedsiębiorca, który uzyskuje pomoc w innej formie niż dotacja, **czyli ekwiwalentu dotacji.**

4.7. Inna pomoc publiczna pomniejszająca rekompensatę - ekwiwalent dotacji

Ekwiwalent dotacji (ED) to wyceniona wartość pomocy, jaką w formie dotacji otrzymałby przedsiębiorca, który uzyskuje pomoc w innej formie niż dotacja. Celem obliczania ekwiwalentu dotacji jest określenie rzeczywistej wartości pomocy publicznej udzielonej operatorowi.

W celu ujednolicenia metod obliczania ekwiwalentu, stosuje się tzw. stopy referencyjne, które zgodnie z założeniem odzwierciedlać mają rynkowe stopy oprocentowania. Ich wysokość uzależniona jest od tzw. stopy bazowej, publikowanej przez Komisję Europejską w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich.

W zależności od tego, czy przy przeliczaniu pomocy uwzględniono podatek dochodowy, wyróżniany jest ekwiwalent dotacji brutto lub netto. W kalkulacjach rekompensaty wykorzystywany jest **ekwiwalent dotacji brutto.**

Ekwiwalent dotacji brutto (EDB) jest to kwota pomocy, jaką otrzymałby beneficjent pomocy lub podmiot ubiegający się o pomoc, gdyby otrzymał pomoc w formie dotacji, niepomniejszoną o podatek dochodowy.

Pomoc w formie:

- **dotacji,**
- **ulgi podatkowej,**
- **dokapitalizowania poprzez obejmowanie lub nabywanie akcji lub udziałów,**
- **zwolnienia od wpłat z zysku,**
- **pożyczki lub kredytu udzielonego na warunkach odbiegających od rynkowych (preferencyjnych),**
- **umorzenia kredytu lub pożyczki (także części),**
- **dopłaty do oprocentowania kredytu lub pożyczki,**
- **poręczenia lub gwarancji (także indywidualnych),**
- **odstąpienia od dochodzenia wierzytelności,**
- **zaniechania poboru podatku,**
- **umorzenia zaległości podatkowych (w całości lub części), odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej,**
- **rozłożenia na raty zapłaty podatku lub innego świadczenia stanowiącego środki publiczne,**
- **rozłożenia na raty zapłaty odsetek określonych w decyzji (art. 53a Ordynacji podatkowej),**
- **odroczenia płatności podatku lub innego świadczenia stanowiącego środki publiczne przed upływem jego płatności,**
- **odroczenia płatności odsetek określonych w decyzji (art. 53a Ordynacji podatkowej),**
- **odroczenia płatności zaległości podatkowej,**
- **zbycia mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,**
- **oddania do korzystania mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,**
- **przyspieszonej amortyzacji,**
- **jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.**

powinna być przeliczana na EDB i pomniejszać wielkość należnej rekompensaty.

Sposób obliczania ekwiwalentu dotacji dla poszczególnych form pomocy został określony w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (Dz. U. Nr 194 poz. 1983 z późn. zm.).

Rekompensatę pomniejsza się o obliczoną wartość EDB dla zidentyfikowanego świadczenia otrzymywanego przez operatora.

4.8. Rozsądny zysk

„Rozsądny zysk" oznacza stopę zwrotu z kapitału, której wymagałoby typowe przedsiębiorstwo podczas podejmowania decyzji, czy świadczyć usługi w ogólnym interesie gospodarczym przez cały okres powierzenia, przy uwzględnieniu poziomu ryzyka. Stopa zwrotu z kapitału oznacza wewnętrzną stopę zwrotu (ang. IRR), jaką osiąga przedsiębiorstwo z zainwestowanego kapitału w całym okresie powierzenia. Poziom ryzyka zależy od danego sektora, rodzaju usług oraz cech charakterystycznych rekompensaty. W zakresie poziomu dla sektora gospodarki odpadami zastosowanie mają pkt. 98 – 103 Wytycznych MRR.

Wewnętrzna stopa zwrotu (IRR) informuje jaki średni zwrot w okresie życia inwestycji przynosi 1zł zaangażowanego w inwestycję kapitału. Stopę zwrotu z kapitału definiuje się jako wewnętrzną stopę zwrotu (ang. IRR) osiąganą przez przedsiębiorstwo z zainwestowanego kapitału w całym okresie trwania umowy o świadczenie usług publicznych.

IRR to stopa procentowa służąca do dyskontowania przepływów pieniężnych, dla której wartość bieżąca inwestycji (NPV), równa się zero (NPV=0). Zatem, IRR to stopa procentowa, przy której bieżąca wartość wydatków będzie równać się bieżącym wpływom. IRR obliczana jest za pomocą wzoru:

$$\sum_{t=1}^{n} \frac{CF_t}{(1+r)^t} - I_0 = 0$$

gdzie:

CF - przepływy pieniężne netto,
r - stopa dyskonta,
I_0 - nakłady początkowe,
t - kolejne okresy inwestycji.

Wartość bieżąca netto (NPV) jest to wartość netto przyszłych przepływów pieniężnych wynikających z inwestycji z uwzględnieniem utraty wartości pieniądza w czasie. Przepływy pieniężne mogą być zarówno dodatnia jak i ujemne. NPV obliczana jest zgodnie ze wzorem:

$$NPV = \sum_{t=1}^{n} \frac{CF_t}{(1+r)^t} - I$$

gdzie:

CF - przepływy pieniężne netto,
r - stopa dyskonta,
I - nakłady inwestycyjne,
t - kolejne okresy inwestycji.

Należy zauważyć, że stopa zwrotu może zostać określona w ujęciu realnym lub nominalnym. Realna stopa zwrotu prezentuje związek pomiędzy poziomem inflacji, a poziomem uzyskiwanej stopy zwrotu. Nominalna stopa zwrotu to stopa "oczyszczona" z wpływu inflacji. Do określenia jej wartości wykorzystuje się zjawisko tzw. efektu Fishera – zwiększania się nominalnych stóp procentowych w okresach inflacji. Do obliczenia nominalnej stopy procentowej wykorzystuje się wzór:

$$R_r = \frac{R_n - R_i}{1 + R_i}$$

gdzie:
R_r – stopa realna,
R_i – stopa inflacji,
R_n – stopa nominalna.

Wewnętrzną stopę zwrotu oblicza się na podstawie przepływów pieniężnych (CF, cash flow). Kalkulacja wewnętrznej stopy zwrotu powinna uwzględniać wszystkie wpływy i wydatki operatora, w tym jego wydatki inwestycyjne, związane ze świadczeniem usług publicznych.

Operator prowadzący przed zobowiązaniem do świadczenia usług publicznych działalność w zakresie UOIG (zagospodarowania odpadów) i posiadający aktywa związane z tą działalnością, angażując je do świadczenia usług powierzonych przez organ (gminę), uwzględnia taki wkład rzeczowy przy obliczaniu IRR.

Obliczenie IRR powinno być przeprowadzone dla całego okresu zobowiązania do świadczenia usług publicznych – czyli okresu na jaki została zawarta umowa na świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym.

Sporządzając rachunek z przepływów (CF) do obliczenia IRR:

I. we wpływach uwzględnia się:

a) wszystkie przychody związane ze świadczeniem UOIG (przy zagospodarowaniu odpadów m.in.: opłaty za przyjęcie odpadów, sprzedaż energii elektrycznej lub ciepła, sprzedaż świadectw pochodzenia energii, sprzedaż surowców wtórnych, itp.); przychody powinny być uwzględnione w pełnej przewidywanej wysokości, tj. bez ograniczania ich wartości z uwagi na dostępność cenową (ang. affordability),

b) wartość rezydualną majątku wytworzonego w ramach projektu,

c) wartość rezydualną wkładu majątkowego operatora służącego prowadzeniu powierzonej mu działalności w zakresie m.in. zagospodarowania odpadów (jak i innych działalności dot. gospodarki odpadami, które są prowadzone przez operatora), (w przypadku gdy operator przed zobowiązaniem do świadczenia usług publicznych prowadził już działalność w zakresie zagospodarowania odpadów, posiada aktywa związane z tą działalnością i angażuje je do świadczenia usług powierzonych przez gminę).

II. w wydatkach uwzględnia się:

a) wydatki ze środków własnych operatora (tj. bez dotacji, pożyczek, kredytów itp.) na pokrycie nakładów inwestycyjnych projektu,

b) wkład majątkowy operatora służący prowadzeniu powierzonej mu działalności w zakresie zagospodarowania odpadów (w przypadku gdy operator przed zobowiązaniem do świadczenia usług publicznych prowadził już działalność w zakresie zagospodarowania odpadów, posiada aktywa związane z tą działalnością i angażuje je do świadczenia usług powierzonych przez gminę), tj. wartość aktywów netto (tj. wartość bieżąca aktywów) służących tej działalności, na początek okresu zobowiązania,

c) wydatki ze środków własnych operatora na odtworzenie majątku służącego prowadzeniu działalności w zakresie zagospodarowania odpadów (zarówno majątku wytworzonego w ramach projektu, jak i majątku angażowanego przez operatora),

d) spłatę kapitału pożyczek i kredytów inwestycyjnych udzielonych na projekt lub na odtworzenie majątku służącego działalności w zakresie zagospodarowania odpadów,

e) koszty finansowe (odsetki, prowizje, koszty poręczeń itp.),

f) koszty eksploatacyjne (tj. bez amortyzacji) ponoszone w związku z zagospodarowaniem odpadów,

g) podatek dochodowy w części przypadającej na działalność powierzoną w zakresie zagospodarowania odpadów.

W celu zweryfikowania IRR na początek okresu zobowiązania do świadczenia usług publicznych należy przyjąć dane z prognozy na cały ten okres. Natomiast późniejszej, corocznej weryfikacji IRR należy dokonywać na podstawie faktycznych danych z lat przeszłych oraz zaktualizowanej prognozy na lata pozostałe do końca okresu zobowiązania do świadczenia usług publicznych. Jeśli dla całego okresu świadczenia usług IRR będzie poniżej wartości granicznej „rozsądnego zysku", to rekompensata nie jest nadmierna. W zakresie zalecanych maksymalnych wysokości IRR należy wskazać, iż zastosowanie mają postanowienia pkt. 100 Wytycznych MRR, tj. 6,03%.

4.9. Obliczenie rekompensaty

Do obliczenia rekompensaty można posłużyć się tabelą zamieszczoną poniżej.
Składniki poszczególnych pozycji tabeli zostały omówione w poszczególnych podrozdziałach niniejszej metodyki, a także w studiach przypadku.

1 Koszty świadczenia UOIG (zagospodarowania odpadów)

- bezpośrednie związane z zagospodarowanie odpadów
- pośrednie i ogólne związane z zagospodarowanie odpadów
- finansowe

2 Przychody pomniejszające rekompensatę

- przychody bezpośrednio związane ze świadczeniem usług zagospodarowania odpadów
- przychody z innych usług wygenerowane z powodu świadczenia usług zagospodarowania odpadów
- otrzymane dotacje, zwroty kosztów
- ekwiwalent dotacji brutto (EDB)

3 Rozsądny zysk (oszacowana wartość przypadająca na dany okres)

4 Należna rekompensata (1-2+3) za dany okres

4.10. Zmiany w stosunku do uprzednio obowiązującej Decyzji (28.11.2005)

W poniższej tabeli przedstawiono zasadnicze różnice pomiędzy **Decyzją KE 2005/842/WE** a zastępującą ją **Decyzją KE 2012/21/UE.**

Lp.	**Artykuły decyzji**	**Różnice**
1.	Art. 1 Przedmiot decyzji	Brak poza zmienioną numeracją oraz słownictwem.
2.	Art. 2 Zakres decyzji – rodzaje pomocy zwolnione z obowiązku notyfikacji	a) Zmniejszono wysokość rekompensaty rocznej, która jest zwolniona z obowiązku notyfikacji z 30 mln euro do 15 mln euro oraz zrezygnowano z drugiego warunku tj. łącznego obrotu przedsiębiorstwa (maks. 100 mln euro). b) Usunięto przedsiębiorstwa zajmujące się mieszkalnictwem socjalnym oraz doprecyzowano postanowienia dot. szpitali. c) Obecna lit. c) obejmuje nowy zakres dozwolonych rodzajów pomocy dla potrzeb społecznych/opieki społecznej/dostępu do rynku pracy. d) Przeniesiono regulacja ze „starej" lit c) w zakresie połączeń pasażerskich z wyspami. e) Regulacja ze „starej" lit d) – zmniejszono wielkości w zakresie lotnisk z 1 mln pasażerów do 200 tys. Dodano nową treść ust. 2 – 5: - gdzie określono maksymalny okres powierzenia – 10

		lat, który może być większy tylko jeśli dostawca usługi poczynił znaczne inwestycje, które muszą być amortyzowane przez okres dłuższy, - doprecyzowano, iż jeśli podczas okresu powierzenia podmiot przestanie spełniać warunki określone w decyzji to pomoc należy zgłosić zgodnie z art. 108 ust 3 TFUE.
3.	**Artykuł 3.** Zgodność i zwolnienia z obowiązku świadczenia usług	Doprecyzowane przepisy wskazują wprost, iż aby pomoc była zwolniona z obowiązku notyfikacji musi być zgodna z decyzją, a także warunkami określonymi w TFUE oraz sektorowych przepisach unijnych.
4.	Artykuł 4 . Zobowiązanie do świadczenia usług	Zmieniono tytuł artykuł. Zmieniono także treść przepisu opisującą minimalne wymagania co powinny określać akty zobowiązujące operatora do świadczenia usługi. a) zmiana słowa „charakter" na „przedmiot" b) zmieniono słownictwo – bez efektu dla sensu warunku c) bez zmian d) **dodano, iż akt musi określać „opis mechanizmu rekompensaty"** e) zmieniono słowo „zwrot nadwyżek" na „odzyskiwanie nadwyżek" f) – nowy przepis – należy wprost odwołać się do decyzji.
5.	Artykuł 5. Rekompensata	Przepis został znacznie rozbudowany i przeredagowany. Ust. 1 i 2 – określono i zdefiniowano co rozumiane jest pod pojęciem kosztów netto podlegających rekompensacie oraz sposób obliczania tych kosztów. Ust. 3 – „stary" ust. 2 a) Bez różnic b) Bez różnic c) Określono, iż koszty obejmować mogą koszty bezpośrednie związane z wykonywaną usługą, usunięto rozsądny zysk z pojęcia kosztów d) Bez zmian Ust. 4 (poprzednio ust. 3) – zmieniono „dochód" na „przychód", nadto zasadnicza zmiana polega na doprecyzowaniu, iż należy uwzględniać każdy przychód, każdą korzyść niezależnie od tego czy ten przychód jest jednocześnie pomocą państwa w rozumieniu art. 107 TFUE Ust. 5 – (poprzednio ust. 4) – doprecyzowano definicję rozsądnego zysku, Ust. 6 – doprecyzowano w jaki sposób określa się wynagrodzenie za wzrost wydajności operatora,

		Ust. 7 – określono rozsądną stopę zwrotu z kapitału, Ust. 8 – określono, iż możliwy jest inny sposób obliczania rozsądnego zysku, niż stopa zwrotu z kapitału, Ust 9 – określono, iż należy uzasadnić i wykazać sposób rozdziału kosztów i wpływy związane ze świadczoną usługą publiczną w ogólnym interesie gospodarczym od tych niepublicznych, Ust. 10 – wskazano, iż wymagany jest zwrot nadwyżek rekompensaty.
6.	Art. 6 – kontrola nadwyżek	Ust. 1 – wprowadzono obowiązek kontroli rekompensaty min raz na 3 lata oraz na koniec okresu powierzenia – kontrolę powinien dokonywać albo operator (państwa mają „dbać o przeprowadzenie kontroli”) albo samodzielnie właściwy organ, który powierzył świadczenie UOIG. Ust. 2 – wprowadzono obowiązek uaktualniania wskaźników służących do obliczania rekompensaty.
7.	Art. 7 – przejrzystość	W przypadku rekompensaty w kwocie ponad 15 mln euro wprowadzono obligatoryjne wymogi informacyjno – publikacyjne.

5. WYTYCZNE DLA IZ RPO WD W CELU WERYFIKACJI ZGODNOŚCI PROJEKTU Z DECYZJĄ KE

5.1. Wymogi formalno-prawne dotyczące zobowiązania do świadczenia usług publicznych w gospodarce odpadami w podziale na zakład budżetowy, spółkę komunalną i przedsiębiorcę zewnętrznego

Weryfikując wymogi formalno – prawne dotyczące zobowiązania do świadczenia UOIG w gospodarce odpadami należy zwrócić uwagę w szczególności na:

1) datę nałożenia zobowiązania do świadczenia UOIG – vide przepisy przejściowe Decyzji KE 2012/21/UE,
2) sposób nałożenia tego zobowiązania,
3) szczegółowość sposobu nałożenia tego zobowiązania z uwzględnieniem przepisów art. 4 Decyzji KR 2012/21/UE,
4) miejsce świadczenia UOIG w kontekście terytorialnym.

Wszystkie ww. kwestie mają istotne znaczenie dla poprawności formalno – prawnej zobowiązania do świadczenia UOIG w gospodarce odpadami. W przypadku, gdy data nałożenia tych obowiązków będzie wcześniejsza niż data wejścia w życie Decyzji KE 2012/21/UE nie będzie mieć ona zastosowania do tychże zobowiązań. W przypadku niezgodności z ww. decyzją KE sposobu oraz szczegółowego sposobu nałożenia zobowiązania, istnieje realne ryzyko nieważności takiego zobowiązania, a w konsekwencji ryzyko udzielania operatorowi niedozwolonej pomocy publicznej. Weryfikacja miejsca świadczenia UOIG winna potwierdzić, czy powierzenie dokonane zostało w ramach kompetencji danej jednostki samorządu terytorialnego.

5.1.1. Samorządowy zakład budżetowy

Należy zweryfikować czy:

1) w statucie samorządowego zakładu budżetowego wskazano, że celem jego działalności jest zaspokajanie potrzeb mieszkańców w zakresie zadań własnych gminy (powiatu, województwa) związanych z gospodarowaniem odpadami poprzez świadczenie usług publicznych w ramach zobowiązania do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym?
2) skorelowany z powyższym odpowiednio w statucie został przedmiot działalności oraz czy wyposażono zakład w majątek w celu realizacji ww. celu?
3) w regulaminie świadczenia usług lub w odpowiednim zarządzeniu wójta został szczegółowo określony zakres powierzenia UOIG?
4) zakres terytorialny świadczonych UOIG obejmuje terytorium Gminy macierzystej, a jeśli wykracza poza granicę gminy macierzystej, to czy zawarte zostały odpowiednie porozumienia międzygminne?

5.1.2. Spółka komunalna

Należy zweryfikować czy:

1) celem działalności spółki komunalnej jest wykonywanie zadania własnego gminy dotyczącego zaspakajania potrzeb mieszkańców w zakresie gospodarki odpadami i czy cel ten określony został w uchwale rady gminy?

2) umowa spółki komunalnej (statut spółki komunalnej) przewiduje, że celem spółki jest wykonywanie określonego zadania własnego gminy. Cel działalności spółki komunalnej powinien znaleźć odzwierciedlenie w szczegółowym opisie przedmiotu jej działalności, jednakże nie musi być z nim tożsamy tj. PKD może obejmować więcej pozycji niż tylko te ograniczające się do celu wykonywania określonego zadania własnego?

3) została zawarta odpowiednia umowa wykonawcza, a jeśli nie to, czy przedstawiono projekt umowy lub inny dokument oraz czy określono szczegółowy zakres powierzenia zgodny z art. 4 Decyzji KE 2012/21/UE oraz art. 5 ww. decyzji w zakresie rekompensaty?

4) określono mechanizmy kontroli i zwrotu rekompensaty?

5) została uregulowana kwestia odpowiedzialności za nienależytego świadczenie UOIG?

6) zakres terytorialny świadczonych UOIG obejmuje terytorium Gminy macierzystej, a jeśli wykracza poza granicę gminy macierzystej, to czy zawarte zostały odpowiednie porozumienia międzygminne?

5.1.3. Przedsiębiorca zewnętrzny

Należy zweryfikować:

1) Czy PSC zostało zawarte w procedurze przetargowej zapewniającej uczciwą konkurencję – jeśli tak, nie ma konieczności weryfikacji dalszych kryteriów pomocy publicznej?
2) Jeżeli w ramach PSC będzie jednakże wypłacana rekompensata należy zweryfikować odpowiednio pkt 3) – 6) z pkt. 5.1.2. Metodologii.

5.2. Monitoring oraz kontrola udzielonej rekompensaty

Ocena na podstawie danych finansowych pochodzących z ewidencji beneficjenta.

Należy wskazać, iż co do zasady monitoring rekompensaty winien być prowadzony na bieżąco przez jednostkę jej udzielającą, przy czym nie może być wykluczona sytuacja, gdy takiego monitoringu dokonuje podmiot otrzymujący rekompensatę, a następnie wyniki tego monitoringu są akceptowane/zatwierdzane przez jednostkę wypłacającą rekompensatę (gminę, związek międzygminny).

W zakresie monitorowania rekompensaty przez IZ RPO WD dokonywane ono będzie w oparciu o oświadczenie podmiotu wypłacającego rekompensatę (gmina, związek międzygminny)

w zakresie dot. ewentualnych zmian umowy o świadczenie usług publicznych lub wystąpienia nowych elementów rekompensaty i ewentualnego braku występowania nadmiernej rekompensaty w okresie trwałości projektu.

Oceny należy dokonać na podstawie sprawozdań finansowych oraz przede wszystkim danych z ewidencji wymaganej Decyzją KE 2012/21/UE prowadzonej dla celów kalkulacji rekompensaty. Na podstawie danych ewidencyjnych należy dokonać:

- oceny prawidłowości identyfikacji kosztów bezpośrednich i pośrednich,
- weryfikacji metod rozdziału kosztów pośrednich,
- oceny prawidłowości identyfikacji przychodów,
- weryfikacji uwzględnienia otrzymanej pomocy,
- weryfikacji zidentyfikowanej pomocy w innej formie (ekwiwalent dotacji).

Ocena w zakresie zgodności z rynkiem wewnętrznym

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości procedura udzielenia zamówienia publicznego wyklucza istnienie pomocy państwa jedynie w przypadku, gdy umożliwia wybór oferenta mogącego zapewnić świadczenie usługi „po najniższym koszcie dla danej społeczności”.
Jeśli dla danej usługi istnieje ogólnie przyjęte wynagrodzenie rynkowe, stanowi ono najlepszą wartość odniesienia przy ustalaniu rekompensaty w przypadku braku przetargu.
Jeśli nie istnieje takie wynagrodzenie rynkowe, kwota rekompensaty musi być ustalona na podstawie analizy kosztów typowego przedsiębiorstwa, dobrze zarządzanego i odpowiednio wyposażonego w środki materialne umożliwiające mu spełnienie niezbędnych wymogów dotyczących odnośnych usług publicznych, które przedsiębiorstwo to poniosłoby przy wywiązywaniu się z tych zobowiązań, z uwzględnieniem uzyskiwanych przy tym wpływów i rozsądnego zysku za wywiązywanie się z tych zobowiązań. Celem jest dopilnowanie, by wysokie koszty nieefektywnego przedsiębiorstwa nie były brane jako wartość odniesienia.

Jeśli chodzi o pojęcie „dobrze zarządzanego przedsiębiorstwa”, przy braku innych oficjalnych definicji państwa członkowskie powinny stosować obiektywne kryteria, które są uznawane pod względem ekonomicznym za reprezentatywne dla prawidłowego zarządzania. Komisja uważa, że sam fakt przynoszenia zysku nie jest wystarczającym kryterium uznania przedsiębiorstwa za „dobrze zarządzane”. Należy również uwzględnić fakt, że na wyniki finansowe przedsiębiorstwa, w szczególności w sektorach, w których najczęściej występują UOIG, duży wpływ może mieć ich silna pozycja rynkowa lub przepisy sektorowe.

Pojęcie „dobrze zarządzanego przedsiębiorstwa” wiąże się z przestrzeganiem obowiązujących krajowych, unijnych lub międzynarodowych standardów rachunkowości. Państwa członkowskie mogą oprzeć swoją analizę między innymi na wskaźnikach analitycznych typowych dla wydajności (takich jak stosunek obrotów do zaangażowanego kapitału, stosunek kosztów całkowitych do obrotów, obroty przypadające na pracownika, wartość dodana przypadająca na pracownika lub stosunek kosztów personelu do wartości dodanej). Państwa członkowskie mogą również zastosować wskaźniki analityczne dotyczące jakości podaży w porównaniu z oczekiwaniami użytkowników.

Przedsiębiorstwo, któremu powierzono wykonywanie określonej UOIG, które nie spełnia kryteriów jakościowych określonych przez odnośne państwo członkowskie, nie stanowi „dobrze

zarządzanego przedsiębiorstwa", nawet jeśli jego koszty są niskie.

Przedsiębiorstwa, u których takie wskaźniki analityczne świadczą o efektywnym zarządzaniu, można uznać za reprezentatywne typowe przedsiębiorstwa. Jednak analiza i porównanie struktur kosztów musi uwzględniać wielkość danego przedsiębiorstwa oraz fakt, że w niektórych sektorach mogą równolegle działać przedsiębiorstwa o bardzo różnych strukturach kosztów.

Odniesienie do kosztów „typowego" przedsiębiorstwa w odnośnym sektorze oznacza, że istnieje wystarczająca liczba przedsiębiorstw, których koszty można uwzględnić. Przedsiębiorstwa te mogą być zlokalizowane w tym samym państwie członkowskim lub w innych państwach członkowskich. Komisja jest jednak zdania, że nie można dokonywać odniesienia do kosztów przedsiębiorstwa, które ma pozycję monopolisty lub otrzymuje rekompensatę z tytułu świadczenia usług publicznych przyznaną na warunkach, które nie są zgodne z prawem Unii, ponieważ w obu przypadkach koszty mogą przewyższać koszty normalne. Koszty, które należy uwzględnić, to wszystkie koszty dotyczące danej UOIG, tj. koszty bezpośrednie niezbędne do wykonania UOIG oraz odpowiedni wkład na pokrycie kosztów pośrednich wspólnych dla działalności związanej z UOIG oraz innych rodzajów działalności.

Ocena w zakresie rozsądnego zysku

Zastosowanie do przepisów prawa UE wymaga, by kalkulacji rozsądnego zysku dokonywać przy zawieraniu umów powierzenia, na podstawie prognoz finansowych sporządzonych dla okresu powierzenia.

Wartość rozsądnego zysku powinna zostać ustalona na podstawie przepływów pieniężnych generowanych przez operatora w okresie powierzenia. Odpowiednia część obliczonego rozsądnego zysku dla całego okresu, powinna być uwzględniana w rekompensacie za dany rok.

W okresie obowiązywania PSC następować powinna minimum coroczna weryfikacja osiąganych wyników (przepływów), a na ich podstawie powinna następować ewentualna korekta należnego rozsądnego zysku. Ostatecznej weryfikacji wielkości uzyskanego rozsądnego zysku można dokonać w ostatnim roku obowiązywania PSC.

Poziom zwrotu z zainwestowanego kapitału, powinien zostać ostatecznie zweryfikowany na koniec obowiązywania umowy o świadczenie usług publicznych w oparciu o analizę przepływów pieniężnych w całym okresie obowiązywania umowy o świadczenie usług publicznych. W takim przypadku kalkulacja zwrotu osiąganego przez podmiot powinna być dokonana poprzez kalkulację wszystkich przepływów pieniężnych przedsiębiorstwa świadczącego usługi publiczne w związku z działalnością dotyczącą świadczenia usług publicznych, z uwzględnieniem zainwestowanego kapitału i wartości inwestycji (części działalności objętej umową o świadczenie usług publicznych).

5.3. Lista weryfikacyjna

Lista weryfikacyjna ma na celu weryfikację pkt 5 z tabeli zawartej w załączniku nr 4 do Wytycznych MRR. Weryfikacja odbywać się będzie zarówno na etapie oceny formalnej i merytorycznej wniosku o dofinansowanie, jak również podczas kontroli projektu.

W szczególności należy zweryfikować następujące kwestie:

1) Czy okres obliczenia rekompensaty pokrywa się z okresem trwania przewidzianej umowy o świadczenie usług publicznych?
2) Czy przedsiębiorca został wyposażony w majątek i czy zostało to uwzględnione w rekompensacie? W szczególności czy uwzględniono w rozliczeniu rekompensaty nieodpłatne świadczenia na linii gmina – przedsiębiorca (zakład budżetowy)?
3) Czy obliczony IRR jest niższy od wartości granicznej, tj. 6,03%?
4) Czy dokonano zgodnego ze studium przypadku rozliczenia amortyzacji w rekompensacie i czy amortyzacja rozliczona w rekompensacie odpowiada amortyzacji wskazanej w studium wykonalności?

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Studium przypadku

6.1.1. Wstęp

Do niniejszych wytycznych dołączone zostało studium przypadku przeprowadzone dla najbardziej reprezentatywnych przypadków relacji beneficjent pomocy – podmiot korzystający, świadczący usługę w ogólnym interesie gospodarczym w zakresie zagospodarowania odpadów.

Studium przypadku zawiera również przykłady obliczania **ekwiwalentu dotacji brutto** w najczęstszych przypadkach występujących u beneficjentów.
Studium przypadku stanowi integralną część niniejszej Metodologii. Studium przypadku zostało sporządzone w pliku Excel. Instrukcja obsługi pliku została przedstawiona w **pkt. 6.2.**

6.1.2. Założenia w zakresie podmiotów

Studium przypadku zostało przeprowadzone dla następujących relacji beneficjent – podmiot korzystający:

1. **Beneficjent:** jednostka samorządu terytorialnego (JST)
   Podmiot korzystający: spółka komunalna

2. **Beneficjent:** jednostka samorządu terytorialnego (JST)
   Podmiot korzystający: spółka zewnętrzna

3. **Beneficjent:** jednostka samorządu terytorialnego (JST)
   Podmiot korzystający: zakład budżetowy JST

4. **Beneficjent:** spółka komunalna
   Podmiot korzystający: spółka komunalna

5. **Beneficjent:** spółka zewnętrzna
   Podmiot korzystający: spółka zewnętrzna

Podczas kalkulacji rekompensaty należy szczególnie analizować przypadek wyposażania operatora w majątek. Kluczowym w tym zakresie będzie forma prawna operatora.

Niezależnie od sposobu nabycia prawa do dysponowania majątkiem, fakt ten powinien zostać co do zasady uwzględniony w rekompensacie (jako ekwiwalent dotacji).

Poniżej zostały przedstawione szczególne uwarunkowania, związane z formą prawną operatora świadczącego UOIG w zakresie odpadów oraz beneficjenta.

- **Przypadki kiedy beneficjentem jest jednostka samorządu terytorialnego, a korzystającym spółka (1 i 2)**

Niezależne od tego, czy korzystającym z majątku, który został sfinansowany ze środków pomocowych, będzie spółka komunalna czy zewnętrzna, przekazanie takiej spółce majątku do korzystania przez beneficjenta powinno być uwzględnione w rekompensacie. Najczęstszą formułą takiego przekazania będzie przekazanie środków trwałych do używania nieodpłatnego, częściowo odpłatnego lub odpłatnego.

W takich przypadkach konieczne będzie:

- **zidentyfikowanie świadczeń, które zostały uzyskanie poniżej wartości rynkowej (nieodpłatnie, częściowo odpłatnie),**
- **określenie ich rynkowej wartości,**
- **obliczenie ekwiwalentów dotacji (ED) dla takich świadczeń zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów** *z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach,*
- **uwzględnienie ED w rekompensacie (zmniejszenie).**

Dodatkowo, spółka komunalna może korzystać ze zwolnienia podatkowego z art. 12. ust 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowi, iż przychodami, jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Oznacza to, że o ile przekazanie majątku przez organ operatorowi w formie spółki komunalnej może nie powodować konieczności identyfikacji przychodu do celów podatkowych (o ile spełnione są przesłanki wskazane w przepisie), **o tyle w rekompensacie należy uwzględnić ten skutek, w postaci różnicy pomiędzy wynikiem finansowym, który operator uzyskał dzięki wskazanemu zwolnieniu, a wynikiem, który uzyskałby, gdyby nie mógł skorzystać ze zwolnienia. Wartość ta stanowi pomoc w rozumieniu przepisów o rekompensacie i ją pomniejsza.**

W przedstawionych sytuacjach, udostępniany majątek nie będzie własnością operatora, w związku z tym, w kosztach rekompensaty nie znajdzie się również koszt amortyzacji udostępnionego majątku.

Szczególne zasady będą w tym zakresie obowiązywały, gdy w świadczenie UOIG w zakresie odpadów zaangażowana będzie jednostka samorządu terytorialnego poprzez swój zakład budżetowy.

- **Przypadek kiedy beneficjentem jest jednostka samorządu terytorialnego, a korzystającym zakład budżetowy (3)**

  Jednostka samorządu terytorialnego (zwana dalej JST) może realizować swe zadania m.in. w formie samorządowego zakładu budżetowego. Samorządowy zakład budżetowy wykonujący zadania jednostki samorządu terytorialnego jest wyposażany przez tę jednostkę samorządu terytorialnego w majątek. Majątek zakładu, będącego w tym przypadku operatorem, jest tożsamy z majątkiem jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku, nie dochodzi do przekazywania mienia, ponieważ jest ono we władaniu jednego podmiotu (JST).

  Oznacza to też, że amortyzacja majątku sfinansowanego ze środków pomocowych może znajdować się w kosztach zakładu budżetowego. W takim przypadku, amortyzację tę należy wyłączyć z kalkulacji rekompensaty (koszt ten nie może być pokrywany rekompensatą).

  W związku z tym, nie będzie skutków dla rekompensaty, wynikających z udostępnienia majątku (wyposażenia w majątek) w relacji beneficjent - JST, korzystający - zakład budżetowy JST. Może wystąpić natomiast konieczność pomniejszania rekompensaty o te koszty, które zostały operatorowi zwrócone (w tym sfinansowane ze środków pomocowych), w szczególności o odpowiednią część amortyzacji.

- **Przypadki kiedy beneficjentem i korzystającym spółka (4 i 5)**

  Niezależnie od tego, czy analizowanym podmiotem będzie spółka komunalna czy zewnętrzna, najczęstszą formą pomocy, będzie uzyskanie dotacji na sfinansowanie przedsięwzięć związanych z wytworzeniem środków trwałych. W związku z tym, do kosztów podlegających rekompensacie nie można zaliczać tych kosztów, które zostały pokryte ze środków pomocowych. W szczególności nie można wliczać do rekompensaty tej części amortyzacji środków trwałych, w jakiej zakup (wytworzenie) środka trwałego zostało sfinansowane ze środków pomocowych.

  Dodatkowo w odróżnieniu do spółki zewnętrznej, spółka komunalna może korzystać **ze zwolnienia podatkowego z art. 12. ust 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zwolnienie z wykazywania wartości świadczeń nieodpłatnych) -** o ile spełnione są przesłanki wskazane w przepisie. **Natomiast w rekompensacie należy uwzględnić korzyść wynikającą ze zwolnienia.**

6.1.3. Wspólne założenia w zakresie kalkulacji

Celem studium przypadku jest zwrócenie uwagi beneficjentów na najbardziej istotne zdarzenia, mogące wpływać na kalkulację rekompensaty. W celu uproszczenia modelu, obliczeń dokonano dla jednego roku, przy założeniu, że znane są wyniki finansowe dla okresu, dla którego kalkulowana jest rekompensata. Obliczenie rekompensaty dla całego okresu obowiązywania

umowy związane będzie z przeprowadzeniem kalkulacji na podstawie prognozowanych danych finansowych dla poszczególnych lat (modelu finansowego). Nie ulegnie zmianie natomiast metoda obliczeń zaprezentowana w studium przypadku.

Studium przypadku przeprowadzano dla sytuacji:

- umowa na świadczenie usług UOIG w zakresie odpadów została zawarta na 10 lat,
- operator jest po pierwszym roku świadczenia usług UOIG w zakresie odpadów,
- weryfikowana jest rekompensata za pierwszy rok obowiązywania umowy,
- rozsądny zysk weryfikowany jest na podstawie uzyskanych wyników w pierwszym roku oraz zaktualizowanej prognozy na dalsze lata obowiązywania umowy,
- dla przejrzystości przykładu, pominięto kwestie związane z określeniem wartości rezydualnej majątku po wygaśnięciu umowy na świadczenie usług UOIG w zakresie odpadów oraz obliczania wartości ekwiwalentu dotacji dla otrzymywanych świadczeń (na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów w tym zakresie).

6.1.4. Założenia dotyczące ekwiwalentu dotacji

W studium przypadku nie dokonywano symulacji obliczeń ekwiwalentu dotacji. Precyzyjne zasady jego obliczania (ze wzorami) zostały zawarte w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach.

Z punktu widzenia kalkulacji rekompensaty istotnym jest, by:

- beneficjent zidentyfikował, że otrzymał (będzie otrzymywał) świadczenie na warunkach lepszych niż rynkowe,
- obliczył wartość tej pomocy według zasad wymienionego rozporządzenia,
- uwzględnił tę pomoc w rekompensacie.

Szczególną uwagę beneficjenta w zakresie weryfikacji czy nie doszło do udzielenia pomocy i czy nie istnieje konieczność określenia ekwiwalentu dotacji powinny zwrócić przypadki:

- dotacji,
- ulgi podatkowej,
- dokapitalizowania poprzez obejmowanie lub nabywanie akcji lub udziałów,
- zwolnienia od wpłat z zysku,
- pożyczki lub kredytu udzielonego na warunkach odbiegających od rynkowych (preferencyjnych),
- umorzenia kredytu lub pożyczki (także części),
- dopłaty do oprocentowania kredytu lub pożyczki,
- poręczenia lub gwarancji (także indywidualnych),
- odstąpienia od dochodzenia wierzytelności,
- zaniechania poboru podatku,
- umorzenia zaległości podatkowych (w całości lub części), odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej,
- rozłożenia na raty zapłaty podatku lub innego świadczenia stanowiącego środki publiczne,
- rozłożenia na raty zapłaty odsetek określonych w decyzji (art. 53a Ordynacji podatkowej),

- odroczenia płatności podatku lub innego świadczenia stanowiącego środki publiczne przed upływem jego płatności,
- odroczenia płatności odsetek określonych w decyzji (art. 53a Ordynacji podatkowej),
- odroczenia płatności zaległości podatkowej,
- zbycia mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- oddania do korzystania mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- przyspieszonej amortyzacji,
- jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

6.1.5. Założenia dotyczące rozsądnego zysku

Przez „rozsądny zysk" należy rozumieć stopę zwrotu z kapitału, która w danym państwie członkowskim uznawana jest za normalną dla tego sektora i w której uwzględniono ryzyko lub brak ryzyka ingerencji organu publicznego ponoszone przez podmiot świadczący usługi publiczne.

Stopa zwrotu z kapitału oznacza wewnętrzną stopę zwrotu (ang. IRR), jaką osiąga przedsiębiorstwo z zainwestowanego kapitału w całym okresie powierzenia. Poziom ryzyka zależy od danego sektora, rodzaju usług oraz cech charakterystycznych rekompensaty.

Dokonując oceny wartości rozsądnego zysku, należy zweryfikować jakie przepływy pieniężne są generowane w wyniku świadczenia UOIG w zakresie odpadów w relacji do poniesionych wydatków kapitałowych związanych ze zorganizowaniem świadczenia UOIG w zakresie odpadów.

Analizę taką należy przeprowadzić z punktu widzenia „właścicieli" operatora (udziałowców, akcjonariuszy) – jaką stopę zwrotu generuje dla nich ich przedsiębiorstwo świadczące UOIG w zakresie odpadów. W takim wypadku, co do zasady realizują oni swoją stopę zwrotu poprzez przepływy uzyskiwane z dywidendy.

Analizę wartości rozsądnego zysku należy przeprowadzić z punktu widzenia przedsiębiorstwa realizującego przedsięwzięcie polegające na świadczeniu UOIG w zakresie odpadów. W takim przypadku przedmiotem oceny są przepływy pieniężne generowane przez przedsięwzięcie polegające na świadczeniu UOIG w zakresie odpadów.

Ze względu na to, że:

- w większości przypadków realizacją UOIG w zakresie odpadów zajmować się będzie podmiot komunalny (np. spółka komunalna),
- działalność w zakresie odpadów w wielu przypadkach nie będzie stanowić wyłącznej działalności operatora,
- w przypadku zakładów budżetowych, obliczenie rozsądnego zysku „dla właścicieli" wymagałoby przyjmowania szeregu teoretycznych założeń,

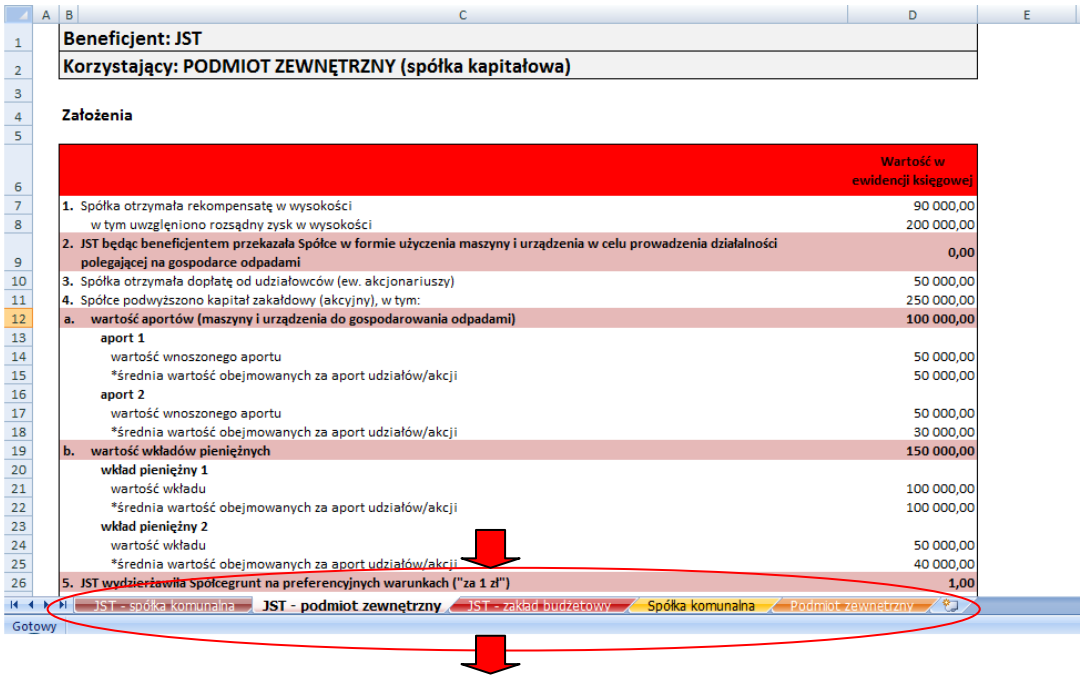
rekomendowanym jest, by oceny rozsądnego zysku dokonywać na podstawie analizy z punktu widzenia przedsiębiorstwa realizującego przedsięwzięcie polegające na świadczeniu UOIG w zakresie odpadów.

Powyższą metodę przyjęto dla wszystkich przykładów w studium przypadku.

Poziom osiągniętego rozsądnego zysku może zostać ostatecznie zweryfikowany na koniec obowiązywania umowy powierzenia/umowy wykonawczej. W trakcie jej obowiązywania można dokonywać szacunkowej weryfikacji, na podstawie zrealizowanych wyników i zaktualizowanej prognozy (modelu finansowego) do końca obowiązywania umowy powierzenia.
Model finansowy zastosowany do kalkulacji przez beneficjenta powinien być zbieżny ze studium wykonalności (Metodologia przygotowania SW dla RPO WD, http://rpo.dolnyslask.pl), w szczególności w zakresie zastosowanej stopy dyskontowej, z uwzględnieniem jednak limitu dla rozsądnego zysku wynikającego z Wytycznych MRR.

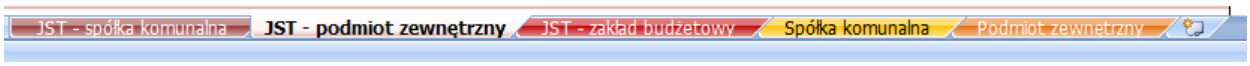
6.2. Instrukcja do pliku ze „Studium przypadku"

Studium przypadku zostało przedstawione w pliku w formacie MS Excel.
Kalkulacje dla poszczególnych przypadków zostały zamieszczone w zakładkach arkusza:



1	**Beneficjent: JST**	
2	**Korzystający: PODMIOT ZEWNĘTRZNY (spółka kapitałowa)**	
3		
4	**Założenia**	
5		
6		**Wartość w ewidencji księgowej**
7	**1.** Spółka otrzymała rekompensatę w wysokości	90 000,00
8	w tym uwzględniono rozsądny zysk w wysokości	200 000,00
9	**2. JST będąc beneficjentem przekazała Spółce w formie użyczenia maszyny i urządzenia w celu prowadzenia działalności polegającej na gospodarce odpadami**	**0,00**
10	**3.** Spółka otrzymała dopłatę od udziałowców (ew. akcjonariuszy)	50 000,00
11	**4.** Spółce podwyższono kapitał zakładowy (akcyjny), w tym:	250 000,00
12	**a. wartość aportów (maszyny i urządzenia do gospodarowania odpadami)**	**100 000,00**
13	**aport 1**	
14	wartość wnoszonego aportu	50 000,00
15	*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	50 000,00
16	**aport 2**	
17	wartość wnoszonego aportu	50 000,00
18	*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	30 000,00
19	**b. wartość wkładów pieniężnych**	**150 000,00**
20	**wkład pieniężny 1**	
21	wartość wkładu	100 000,00
22	*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	100 000,00
23	**wkład pieniężny 2**	
24	wartość wkładu	50 000,00
25	*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	40 000,00
26	**5. JST wydzierżawiła Spółce grunt na preferencyjnych warunkach ("za 1 zł")**	**1,00**

JST - spółka komunalna | JST - podmiot zewnętrzny | JST - zakład budżetowy | Spółka komunalna | Podmiot zewnętrzny
Gotowy



Każdy arkusz zawiera:

- charakterystykę przypadku:

	Beneficjent: JST	
	Korzystający: PODMIOT ZEWNĘTRZNY (spółka kapitałowa)	

- tabelę ze specyfikacją zdarzeń mogących mieć wpływ na rekompensatę wraz ze wskazaniem, jaka wartość została ujęta w ewidencji podmiotu:

Założenia

	Wartość w ewidencji księgowej
1. Spółka otrzymała rekompensatę w wysokości	90 000,00
w tym uwzględniono rozsądny zysk w wysokości	200 000,00
2. JST będąc beneficjentem przekazała Spółce w formie użyczenia maszyny i urządzenia w celu prowadzenia działalności polegającej na gospodarce odpadami	**0,00**
3. Spółka otrzymała dopłatę od udziałowców (ew. akcjonariuszy)	50 000,00
4. Spółce podwyższono kapitał zakładowy (akcyjny), w tym:	250 000,00
a. wartość aportów (maszyny i urządzenia do gospodarowania odpadami)	**100 000,00**
aport 1	
wartość wnoszonego aportu	50 000,00
*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	50 000,00
aport 2	
wartość wnoszonego aportu	50 000,00
*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	30 000,00
b. wartość wkładów pieniężnych	**150 000,00**
wkład pieniężny 1	
wartość wkładu	100 000,00
*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	100 000,00
wkład pieniężny 2	
wartość wkładu	50 000,00
*średnia wartość obejmowanych za aport udziałów/akcji	40 000,00
5. JST wydzierżawiła Spółcegrunt na preferencyjnych warunkach ("za 1 zł")	**1,00**
6. Spółka otrzymała dotację na zakup środków trwałych (maszyn) do przetwarzania odpadów	500 000,00
(roczny odpis amortyzacyjny w części sfinansowanej z dotacji)	15 000,00
7. Spółka zaciągnęła kredyt preferencyjny z WFOŚ na zakup maszyn do sortowania odpadów	300 000,00
odsetki od kredytu preferencyjnego (rocznie)	8 000,00
8. Spółka zaciągnęła kredyt komercyjny na zakup maszyn do przerobu odpadów	100 000,00
roczna wartość odsetek	5 000,00
9. Kapitał własny spółki w momencie jej utworzenia (BO)	2 000 000,00

*** według rozp.Rady Min. w zakresie określania ekwiwalentu dotacji**

- tabelę z założeniami dotyczącymi rachunku zysków i strat za zakończony pierwszy rok obrotowy realizacji umowy powierzenia:

Uproszczony rachunek zysków i strat

	Rok 1
A. Przychody ze sprzedaży, w tym:	**211 999,00**
1. opłaty za przyjęcie odpadów	30 000,00
2. sprzedaż energii elektrycznej lub ciepła	4 000,00
3. sprzedaż świadectw pochodzenia energii	1 000,00
4. sprzedaż surowców wtórnych	10 000,00
5. sprzedaż pojemników na odpady (działalność nie będąca UOIG)	5 000,00
6. rekompensata	90 000,00
7. wartość otrzymanych świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych	71 999,00
B. Koszty działalności operacyjnej, w tym:	**100 000,00**
1. amortyzacja, w tym:	25 000,00
i. amortyzacja od środków trwałych w części sfinansowanej ze środków pomocowych	15 000,00
C. Zysk (strata) ze sprzedaży	**111 999,00**
D. Pozostałe przychody operacyjne (sprzedaż ŚT)	**10 000,00**
E. Pozostałe koszty operacyjne (sprzedaż ŚT)	**8 500,00**
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej	**113 499,00**
G. Przychody finansowe (odsetki z rachunku bieżącego)	**1 000,00**
H. Koszty finansowe, w tym:	**15 000,00**
1. odsetki od preferencyjnego kredytu na zakup maszyny do używanej do przerobu odpadów	8 000,00
2. odsetki od kredytu komercyjnego na zakup maszyny do używanej do przerobu odpadów	5 000,00
3. kredyt kupiecki na zakup pojemnków na odpady do dalszej odsprzedaży	2 000,00
I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej	**99 499,00**
J. Zysk (strata) brutto	**99 499,00**
(Podstawa opodatkowania - korekta o koszty niepodatkowe - amortyzacja od ŚT sfinansowanych dotacją)	***114 499,00***
K. Podatek dochodowy	18 905,00
L. Zysk (strata) netto	**80 594,00**

- tabelę ze zdarzeniami uwzględnianymi w kalkulacji rekompensaty i zestawieniem wartości:

Zdażenia lub kwoty, które należy uwzględnić w rekompensacie

	Rok 1
1. Podwyższnie kapitału, w tym:	**250 000,00**
aport 1	
wartość wnoszonego aportu	50 000,00
*średnia wartość obejmowanych udziałów/akcji	50 000,00
aport 2	
wartość wnoszonego aportu	50 000,00
*średnia wartość obejmowanych udziałów/akcji	30 000,00
za wkład pieniężny 1	
wartość wkładu	100 000,00
*średnia wartość obejmowanych udziałów/akcji	100 000,00
za wkład pieniężny 2	
wartość wkładu	50 000,00
*średnia wartość obejmowanych udziałów/akcji	40 000,00
2. Dopłata	**50 000,00**
3. Użyczenie (nieodpłatne) pojazdów, maszyn, urządzeń, gruntów itp. (związane z odpadami)	
odpłatność (rocznie)	0,00
wartość rynkowa świadczenia (rocznie)	20 000,00
4. Dzierżawa gruntu "za 1 zł"	
odpłatność (rocznie)	1,00
wartość rynkowa świadczenia lub świaidczenia podobnego (rocznie)	50 000,00
5. Kredyt na zakup maszyny do używanej do przerobu odpadów na warunkach lepszych niż rynkowe	
odsetki od kredytu na warunkach preferencyjnych (rocznie)	8 000,00
odsetki od kredytu na warunkach rynkowych (rocznie)	10 000,00
6. Amortyzacja od środków trwałych w części sfinansowanej ze środków pomocowych	**15 000,00**
7. Koszty działalności polegającej na sprzedaży pojemników na odpady (działność nie będąca UOIG)	**5 000,00**
koszty operacyjne - bezpośrednie	1 900,00
koszty operacyjne - pośrednie i ogólne, w tym:	1 100,00
część rozliczonej amortyzacji	100,00
koszty finansowe (kredyt kupiecki na zakup pojemnków na odpady do dalszej odsprzedaży)	2 000,00

*** według rozp.Rady Min. w zakresie określania ekwiwalentu dotacji**

- tabelę z kalkulacją rekompensaty dla pierwszego roku realizacji umowy powierzenia:

Kalkulacja rekompensaty

	Rok 1
1. Koszty działalności polegającej na gospodarce odpadami	**95 000,00**
(+) koszty działalności operacyjnej ogółem (razem z amortyzacją)	100 000,00
(+) koszty finansowe	15 000,00
(-) amortyzacja od środków trwałych w części sfinansowanej ze środków pomocowych	-15 000,00
(-) koszty działalności polegającej na sprzedaży pojemników na odpady (działalność nie będąca UOIG)	-5 000,00
2. Przychody pomniejszające rekompensatę	**-51 000,00**
(-) opłaty za przyjęcie odpadów	-30 000,00
(-) sprzedaż energii elektrycznej lub ciepła	-4 000,00
(-) sprzedaż świadectw pochodzenia energii	-1 000,00
(-) sprzedaż surowców wtórnych	-10 000,00
(-) sprzedaż pojemników na odpady (działalność nie będąca UOIG, lecz przychody są osiągnane w związku ze świadczeniem UOIG)	-5 000,00
(-) przychody finansowe	-1 000,00
3. Inne pomniejszenia rekompensaty	**-151 999,00**
(-) Ekwiwalent dotacji brutto:	**-151 999,00**
(-) Podwyższnie kapitału, w tym:	**-30 000,00**
(-) aport 1	0,00
(-) aport 2	-20 000,00
(-) za wkład pieniężny 1	0,00
(-) za wkład pieniężny 2	-10 000,00
(-) Dopłata	**-50 000,00**
(-) Użyczenie (nieodpłatne) pojazdów, maszyn, urządzeń, gruntów itp. (związane z odpadami)	**-20 000,00**
(-) Dzierżawa gruntu "za 1 zł"	**-49 999,00**
(-) Kredyt na zakup maszyny do używanej do przerobu odpadów na warunkach lepszych niż rynkowe	**-2 000,00**
4. Rozsądny zysk	**200 000,00**
5. (1+2+3+4) Rekompensata skalkulowana zgodnie z Decyzją KE 2012/21/UE	**92 001,00**
6. Otrzymana rekompensata	**90 000,00**
7. Różnica (+) nadmierna, (-) poniżej limitu	**-2 001,00**
8.	**Wniosek: Rekompensata nie jest nadmierna**

- tabelę weryfikacją rozsądnego zysku:

Weryfikacja osiągniętego zwrotu z inwestycji, tzw. rozsądnego zysku

Uproszczony rachunek przepływów pieniężnych - CF (tylko dla działalności dotyczącej gospodarki opdadami) - przepływy przedsięwziecia polegającego na

	Rok 1
1. Wydatek udziałowców/akcjonariuszy Spółki	**-2 300 000,00**
Kapitał własny	-2 000 000,00
Podwyższenie kapitału (wkład pieniężny)	-250 000,00
Dopłaty	-50 000,00
2. Wpływy	**1 111 999,00**
Przychody ze sprzedaży	211 999,00
Zaciągnięcie kredytów i pożyczek	400 000,00
Dotacje	500 000,00
3. Wydatki	**-1 015 000,00**
Koszty działalności operacyjnej bez amortyzacji	-72 000,00
Koszty finansowe	-13 000,00
Spłata kredytów i pożyczek	-30 000,00
Wydatki inwestycyjne (środki trwałe w budowie)	-900 000,00
4. CF - przepływy pieniężne projektu	**-2 203 001,00**
5. IRR	**-15,8%**
	Wniosek: Rekompensata nie jest nadmierna

Arkusz zawiera aktywne formuły, w związku z tym pozwala śledzić zasady dokonywanych kalkulacji.

Ostatnia zakładka studium przypadku zawiera kalkulację **ekwiwalentu dotacji brutto** dla przypadków najczęściej występujących u beneficjentów. Podobnie jak w przypadku rekompensaty, arkusz zawiera aktywne formuły, w związku z tym pozwala śledzić zasady dokonywanych kalkulacji.