



Podatki w projektach PPP – krótki przewodnik

Wojciech Dmoch

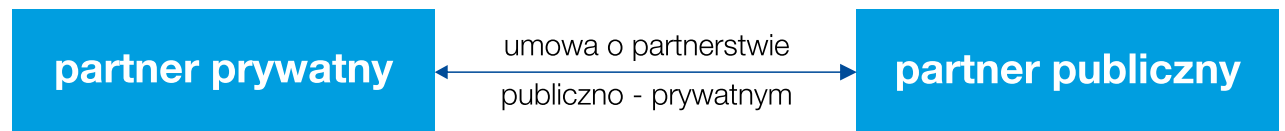
Listopad 2011

C L I F F O R D
C H A N C E

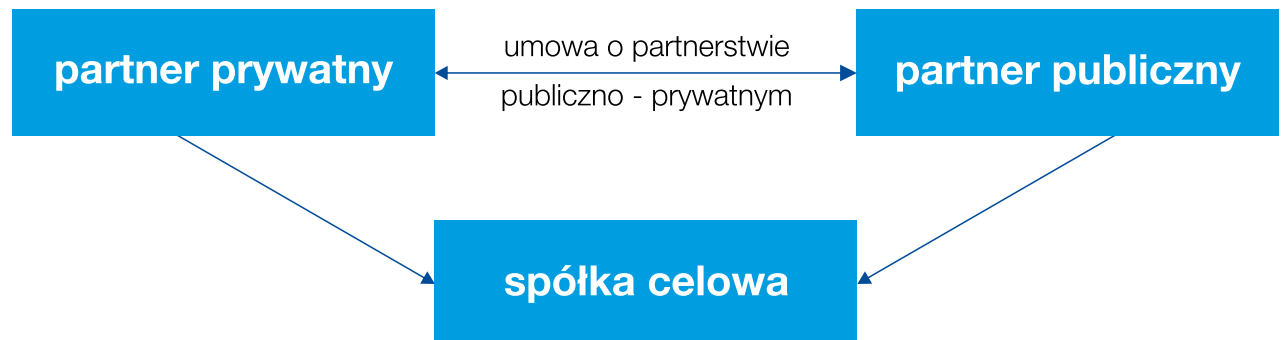
Zasady współpracy partnera prywatnego i publicznego

Przepisy w zakresie PPP wskazujące dwa modele współpracy partnera prywatnego i publicznego:

- 1) Współpraca partnerów na podstawie umowy



- 2) Współpraca poprzez utworzenie spółki celowej, której zasady działania określają postanowienia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym



Zdarzenia podatkowe w ramach przedsięwzięcia typu PPP

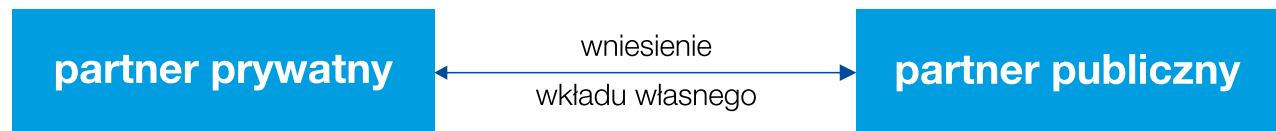


Zdarzenie I – inwestycja

Współpraca na podstawie umowy

Przez umowę o partnerstwie publiczno- prywatnym partner prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz poniesienia w całości albo w części wydatków na jego realizację lub poniesienia ich przez osobę trzecią, a podmiot publiczny zobowiązuje się do współdziałania w osiągnięciu celu przedsięwzięcia, w szczególności poprzez wniesienie wkładu własnego.

Wniesienia wkładu własnego w postaci składnika majątkowego może nastąpić w szczególności w drodze zawarcia umowy sprzedaży, użytkowania, najmu, dzierżawy albo użyczenia.



Zdarzenie I – inwestycja

Współpraca na podstawie umowy

Skutki podatkowe dla partnerów z tytułu wniesienia/otrzymania wkładu własnego
- podatek dochodowy od osób prawnych

partner prywatny	partner publiczny
<ul style="list-style-type: none">• wkład własny otrzymany od partnera publicznego jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 17. ust. 1 pkt 42 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej „CIT”);• zwolnieniu nie podlega zwrot wydatków na realizację przedsięwzięcia oraz na nabycie udziałów (akcji) w spółce (art. 17 ust. 7 CIT);• wydatki bezpośrednio sfinansowane z wkładu własnego nie stanowią kosztu uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 58 CIT);• ewentualna strata podatkowa rozliczana jest w czasie (limit 5 lat).	<ul style="list-style-type: none">• wkładem własnym jest wniesienie składnika majątkowego lub poniesienie, w szczególności, części wydatków na realizację inwestycji, w tym sfinansowanie dopłat do usług świadczonych przez partnera prywatnego w ramach przedsięwzięcia;• wniesienie składnika majątkowego odpłatnie może nastąpić na podstawie umowy sprzedaży, najmu, dzierżawy, użytkowania, co będzie skutkowało powstaniem przychodu;• wniesienie składnika majątkowego nieodpłatnie może nastąpić na podstawie umowy użyczenia składnika majątkowego, jednak wtedy brak jest możliwości uznania wydatków na nabycie składnika za koszt podatkowy.

Zdarzenie I – inwestycja

Współpraca na podstawie umowy

Skutki podatkowe dla partnerów z tytułu wniesienia/otrzymania wkładu własnego
- podatek VAT

partner prywatny	partner publiczny
<ul style="list-style-type: none">wniesienie przez partnera publicznego wkładu w postaci składnika majątkowego odpłatnie (sprzedaż, najem, dzierżawa, użytkowanie) uprawnia do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktur wystawionych przez partnera publicznego.	<ul style="list-style-type: none">wniesienie odpłatnie składnika majątkowego (sprzedaż, najem, dzierżawa, użytkowanie) skutkuje powstaniem obowiązku w zakresie podatku VAT należnego;jeśli wniesienie składnika majątkowego następuje nieodpłatnie to:<ul style="list-style-type: none">- znajdzie zastosowanie opodatkowanie podatkiem VAT, gdy składnik przekazuje podmiot publiczny będący podatnikiem VAT i przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu składnika majątkowego;- gdy takie prawo przy nabyciu nie przysługiwało, brak jest opodatkowania podatkiem VATponiesienie części wydatków na realizację inwestycji (w tym sfinansowanie dopłat do usług świadczonych przez partnera prywatnego):<ul style="list-style-type: none">- możliwość wystąpienia podatku naliczonego jaki będzie wynikać z faktur jakie zobowiązany będzie wystawić partner prywatny, gdy dopłata zostanie uznana za część wynagrodzenia za usługę. Podatek naliczony będzie podlegać odliczeniu tylko w przypadku, gdy partner publiczny będzie podatnikiem podatku VAT.

Zdarzenie I – inwestycja

Współdziałanie partnerów poprzez utworzenie spółki celowej

Umowa o partnerstwie publiczno-privatnym może przewidywać, że w celu jej wykonania podmiot publiczny i partner prywatny zawiążą spółkę kapitałową, spółkę komandytową lub komandytowo-akcyjną. Podmiot publiczny nie może być komplementariuszem. Cel i przedmiot działalności spółki nie może wykraczać poza zakres określony umową o partnerstwie publiczno-privatnym.

Wniesienie wkładu własnego w postaci składnika majątkowego może nastąpić w szczególności w drodze sprzedaży, użytkowania, najmu, dzierżawy albo użyczenia.



Zdarzenie I – inwestycja

Współdziałanie partnerów poprzez utworzenie spółki celowej

Skutki podatkowe dla partnerów z tytułu wniesienia/otrzymania wkładu własnego
- podatek dochodowy od osób prawnych


Spółka celowa	Partner prywatny / Partner publiczny
<ul style="list-style-type: none">• wkład własny otrzymany od partnera publicznego jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 17. ust. 1 pkt 42 CIT);• zwolnieniu nie podlega zwrot wydatków na realizację przedsięwzięcia oraz na nabycie udziałów (akcji) w spółce (art. 17 ust. 7 CIT);• wydatki bezpośrednio sfinansowane z wkładu własnego nie stanowią kosztu uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 58 CIT);• otrzymany wkład własny (składnik majątkowy) podlega amortyzacji;• wartość początkowa otrzymanego wkładu może zostać urynkowiona (art. 16g ust. 1 pkt 4 CIT).	<ul style="list-style-type: none">• dla partnera publicznego wartość nominalna otrzymanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny nie jest przychodem;• dla partnera prywatnego wartość nominalna otrzymanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny jest przychodem (art. 12 ust. 4 pkt 19 CIT).

Zdarzenie I – inwestycja

Współdziałanie partnerów poprzez utworzenie spółki celowej

Skutki podatkowe dla partnerów z tytułu wniesienia / otrzymania wkładu własnego
- podatek VAT / PCC

Spółka celowa	Partner prywatny / Partner publiczny
<ul style="list-style-type: none">• w przypadku otrzymania odpłatnego wkładu własnego na podstawie umowy sprzedaży, najmu, dzierżawy, użytkowania, przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego;• z tytułu aportu podatek od czynności cywilnoprawnych wynosi 0,5% wysokości podwyższenia kapitału zakładowego (agio);• przy aportcie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa obowiązuje zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego.	<ul style="list-style-type: none">• w przypadku wniesienia wkładu własnego odpłatnie na podstawie umowy sprzedaży, najmu, dzierżawy, użytkowania powstaje obowiązek z tytułu VAT należnego, gdy partner publiczny jest podatnikiem VAT;• w przypadku wniesienia aportu powstaje obowiązek z tytułu VAT należnego (nie dotyczy aportu przedsiębiorstwa lub z.c.p.) w przypadku, gdy partner publiczny jest podatnikiem VAT;



Zdarzenie II – działalność przedsięwzięcia

Skutki podatkowe dla partnera prywatnego (przy współpracy na zasadzie umowy) / spółki celowej (przy współpracy na zasadzie spółki celowej)

- przychody z tytułu usług wykonywanych za pomocą przedsięwzięcia są opodatkowane na zasadach ogólnych;
- przychody są pomniejszane o koszty uzyskania przychodu (pośrednie poprzez amortyzację oraz bezpośrednie);
- rozliczenie ewentualnej straty następuje na zasadach ogólnych (okres 5 lat);
- wydatki sfinansowane ze środków otrzymanych z tytułu wkładu własnego nie są kosztem uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 58 CIT).

Zdarzenie II – działalność przedsiębiorstwa

Skutki podatkowe dla partnera prywatnego / spółki celowej z tytułu dopłat

Zarówno przy wyborze współpracy na zasadzie umowy jak i współpracy poprzez utworzenie spółki celowej partner publiczny w celu obniżenia kosztu usług świadczonych przez partnera prywatnego (spółkę celową), może dokonywać dopłat do tych usług;

Otrzymanie dopłat przez partnera prywatnego / spółkę celową jest zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 42);

Dopłaty mogą zostać uznane za część zapłaty za usługę, którą świadczy partner prywatny / spółka celowa (art. 29 ust. 1 ustawy o VAT).

W zależności od charakteru dopłat mogą one podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT (gdy są to dopłaty do konkretnych świadczeń partnera prywatnego / spółki celowej) lub też nie będą podlegać opodatkowaniu VAT (gdy są to dotacje ogólne, na sfinansowanie działalności partnera prywatnego / spółki celowej).

Dopłaty – skutki w zakresie opodatkowania VAT

Interpretacja podatkowa

Interpretacja indywidualna nr ITPP2/443-456a/11/AW z dnia 20.06.2011 r. (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy):

„Zakład jest samorządowym zakładem budżetowym, powołanym przez gminę. W obrocie gospodarczym występuje jako podatnik VAT czynny, dysponując numerem NIP. [...] Zakład świadczy odpłatnie usługi na rzecz osób fizycznych, Miasta i Gminy oraz podmiotów gospodarczych, w tym także usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych i związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków. W związku z tym prowadzi ewidencję sprzedaży i wystawia faktury VAT. [...] Gmina udzieliła Wnioskodawcy dotację przedmiotową przeznaczoną na dopłaty do 1 m³ odbieranych od mieszkańców ścieków. Stawki jednostkowe zostały skalkulowane w taki sposób, że dopłata ta pokrywa koszty wykonywanych zadań. [...] Czy kwota dotacji przedmiotowej stanowi obrót w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który podlega opodatkowaniu. [...] W myśl postanowień art. 29 ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku. [...] Dla określenia, czy dana dotacja stanowi obrót (podstawę opodatkowania) istotne są szczegółowe warunki jej przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania. Z treści cytowanych wyżej przepisów wynika, iż w sytuacji, gdy podatnik w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług otrzymuje dofinansowanie (dotację, subwencję), stanowiące dopłatę do ceny towaru lub usługi, tego rodzaju dofinansowanie stanowi obok ceny, uzupełniający element podstawy opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia usług.

Kryterium uznania dotacji za zwiększającą obrót stanowi zatem stwierdzenie, iż dotacja przyznawana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W efekcie obrót zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni mają wpływ na cenę (kwotę należną). Natomiast dotacja niedająca się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu tym podatkiem, służąca pokryciu ogólnych kosztów działalności podatnika, nie stanowi obrotu w rozumieniu przepisu art. 29 ust. 1 ustawy, czyli nie zwiększa podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. [...] Gmina udzieliła Zakładowi dotację przedmiotową przeznaczoną na dopłaty do 1 m³ odbieranych od mieszkańców ścieków. Stawki jednostkowe zostały skalkulowane w taki sposób, że dopłata ta pokrywa koszty wykonywanych zadań. Korzystający z usług uiszczają za nie kwotę niższą od rzeczywistego kosztu, bądź ceny rynkowej (część ceny), zaś pozostała część kosztu jest sfinansowana z dotacji. Mając na uwadze powyższe oraz treść powołanych wyżej przepisów należy stwierdzić, że skoro – jak podano we wniosku - otrzymane dofinansowanie ma bezpośredni wpływ na cenę świadczonych przez Zakład usług usuwania (odbioru) ścieków, to ma charakter dotacji mającej na celu dopłatę do ceny sprzedaży. Wobec powyższego stanowi obrót w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy."

Zdarzenie III – Wyjście z przedsięwzięcia

Skutki podatkowe dla partnera prywatnego i partnera publicznego

- Przekazanie partnerowi publicznemu składnika majątkowego wykorzystywanego do realizacji przedsięwzięcia wywiera następujące skutki podatkowe:
 - ▲ dla partnera publicznego nieodpłatne otrzymanie składnika nie stanowi przychodu (art. 12 ust. 4 pkt 18 CIT);
 - ▲ dla partnera prywatnego lub spółki celowej przy nieodpłatnym przekazaniu składnika na rzecz partnera publicznego, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa przekazanego składnika majątkowego pomniejszona o dokonaną amortyzację (art. 15 ust. 1r CIT);
 - ▲ partner publiczny ustali wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego składnika zgodnie z wartością rynkową (art. 16g ust 1 pkt 3 CIT);
- Sposoby wyjścia ze spółki celowej (kapitałowej):
 - ▲ likwidacja ze spieniężeniem majątku (wyplata kwoty polikwidacyjnej);
 - ▲ likwidacja bez spieniężenia majątku (przekazanie składnika majątkowego);
- Wyjście ze spółki celowej (osobowej):
 - ▲ likwidacja ze spieniężeniem majątku (wyplata kwoty polikwidacyjnej);
 - ▲ likwidacja bez spieniężenia majątku (przekazanie składnika majątkowego).

Suplement

Zespół podatkowy Clifford Chance w Warszawie

„Zespół podatkowy kancelarii Clifford Chance w Warszawie tworzą dwaj doświadczeni prawnicy: **Wojciech Dmoch** (doradca podatkowy) oraz **Tomasz Szymura** (radca prawny).

Cechy odróżniające warszawski zespół Clifford Chance od firm doradztwa podatkowego

Kompleksowa wiedza podatkowa każdego z członków naszego zespołu. Zajmujemy się wszystkimi zagadnieniami podatkowymi związanymi z poszczególnym projektem i dlatego zapobiegamy ryzyku przyjęcia rozwiązania, które mogłoby mieć negatywne konsekwencje, dotyczące np. podatku VAT lub podatku dochodowego. Zajmujemy się każdym problemem kompleksowo dzięki lepszej koordynacji pracy, szybszej obsłudze oraz lepszemu kontaktowi z klientem.

Cechy odróżniające warszawski zespół Clifford Chance od innych firm prawniczych

Zespół podatkowy stale i aktywnie współpracujący z Departamentem Nieruchomości, Budownictwa i Infrastruktury warszawskiego biura Clifford Chance, który wygrał przetarg na obsługę prawną projektów infrastrukturalnych spółki PL.2012.

Usługi podatkowe oferowane klientom w związku z międzynarodowymi strukturami podatkowymi dzięki wsparciu ze strony naszej globalnej praktyki podatkowej oraz naszemu doświadczeniu w Polsce.

Autorytet i prestiż w środowisku dzięki Komentarzowi do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych publikowanym corocznie od 2001 roku przez Wojciecha Dmocha w C.H. Beck, jednym z najbardziej renomowanych wydawnictw literatury prawniczej w Niemczech oraz Europie Środkowo-Wschodniej.

Produkty dostosowane do potrzeb biznesowych klientów

Dogłębna wiedza analityczna na temat struktur podatkowych inwestycji infrastrukturalnych, w tym opartych na formule partnerstwa publiczno-prywatnego;

Struktura podatkowa prywatnych inwestycji kapitałowych (private equity);

Struktura podatkowa inwestycji na rynku nieruchomości. Doradztwo podatkowe w zakresie różnych rodzajów projektów inwestycyjnych (nabycie nieruchomości, nabycie gruntu, nabycie infrastruktury, budowa);

Postępowania podatkowe (odwołania oraz skargi od decyzji organów podatkowych, prowadzenie postępowań przed sądami administracyjnymi, postępowania dotyczące wiążących interpretacji podatkowych);

Doradztwo podatkowe dostosowane do potrzeb grup z sektora energetycznego;

Aspekty podatkowe paszportowania papierów wartościowych;

Aspekty podatkowe ofert publicznych;

Aspekty podatkowe instrumentów pochodnych; oraz

Doradztwo podatkowe związane z opodatkowaniem członków zarządów, planowaniem podatkowym, opcjami na akcje.

C L I F F O R D
C H A N C E

"Wojciech Dmoch i Tomasz Szymura z warszawskiego biura Clifford Chance są ważnym wsparciem dla innych znakomitych praktyk biura, takich jak prawo spółek, czy prawo budowlane."

Legal 500 2011

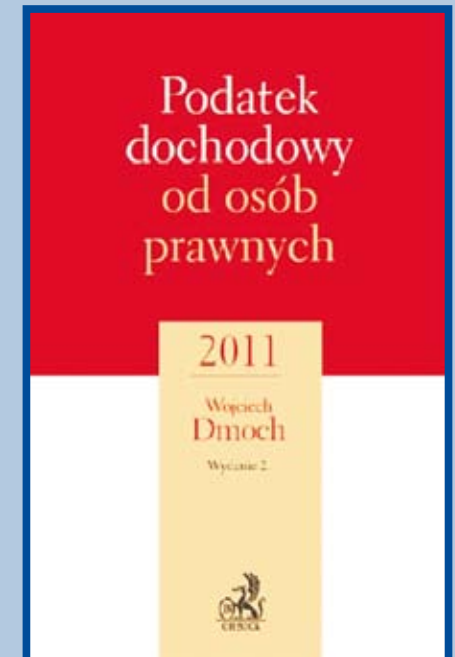
Chętnie dzielimy się naszą wiedzą

Wojciech Dmoch: „Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”

Komentarz przygotowany został z myślą o osobach zajmujących się w praktyce zawodowej problematyką podatku dochodowego od osób prawnych.

W związku z tym założeniem zawarto w nim – oprócz analizy poszczególnych artykułów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – szereg przykładów ilustrujących praktyczne działanie i zastosowanie analizowanych przepisów. Ponadto w komentarzu zamieszczono wiele interpretacji prawa podatkowego oraz orzeczeń sądowych celem zilustrowania aktualnego stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych w zakresie omawianych zagadnień. Często interpretacje te są przedmiotem polemiki.

Opracowanie to stanowi dla Czytelników nie tylko pomoc w znalezieniu odpowiedzi na pytania dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych, ale także wskazówkę niezbędną w wypracowaniu własnego poglądu w zakresie stosowania przepisów komentowanej ustawy.



Kontakt z autorem



WOJCIECH DMOCH

Counsel

NORWAY HOUSE
ul. Lwowska 19
00-660 Warszawa

T +48 22 627 1177

E wojciech.dmoch@cliffordchance.com