

Kwestie podatkowe w  
przedsięwzięciach typu  
Partnerstwa Publiczno –  
Prywatnego - jakie zdarzenia  
rodzą jakie konsekwencje w  
obszarze opodatkowania

Wojciech Dmoch

25 listopada 2010 r.

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

---

## Zdarzenia w zakresie przedsięwzięcia typu PPP z punktu widzenia podatkowego:

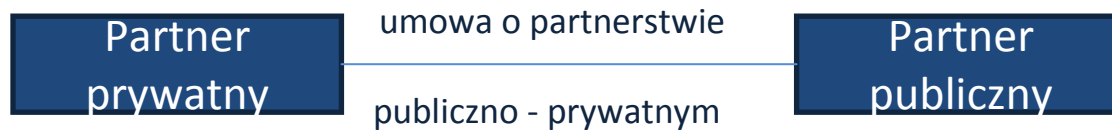
- Zdarzenie I – inwestycja w przedsięwzięcie;
- Zdarzenie II – działalność przedsięwzięcia;
- Zdarzenie III – wyjście z przedsięwzięcia.

# Zdarzenie I – inwestycja

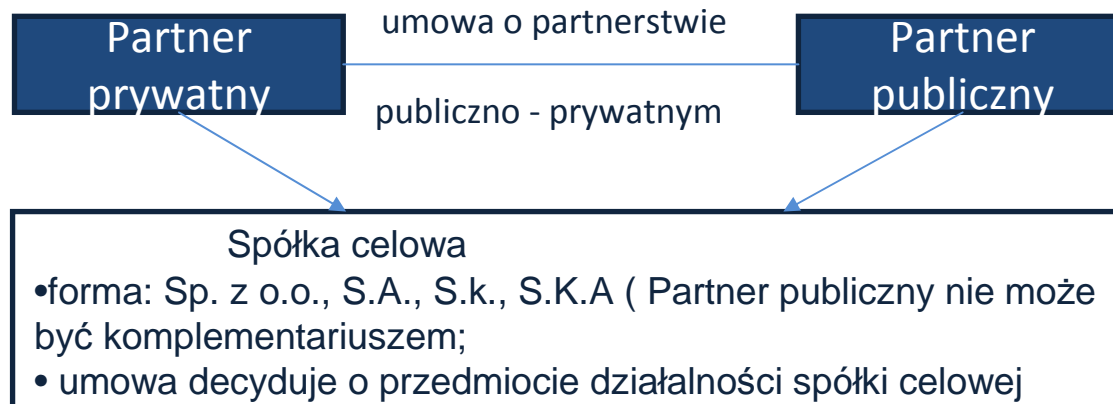
## Zasady współpracy partnera prywatnego i publicznego

---

### 1) Współpraca na podstawie umowy



### 2) Współpraca poprzez utworzenie spółki celowej



# Zdarzenie I – inwestycja

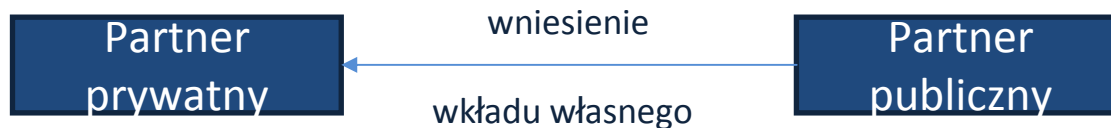
## Współpraca na podstawie umowy

---

### □ Art. 7 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 ustawy o PPP:

Przez umowę o partnerstwie publiczno-privatnym 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 sprzedaży, użytkowania, najmu, dzierżawy albo użyczenia.



# Zdarzenie I – inwestycja

## Współpraca na podstawie umowy

### ❑ Wniesienie / otrzymanie wkładu własnego – skutki podatkowe dla partnerów

Partner prywatny	Partner publiczny
<ul style="list-style-type: none"><li>• wkład własny otrzymany od Partnera Publicznego jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 17. ust. 1 pkt 42 CIT);</li><li>• zwolnieniu nie podlega zwrot wydatków na realizację przedsięwzięcia oraz na nabycie udziałów (akcji) w spółce (art. 17 ust. 7 CIT);</li><li>• odliczenie podatku VAT – naliczonego;</li><li>• wydatki bezpośrednio sfinansowane z wkładu własnego nie stanowią k.u.p. (art. 16 ust. 1 pkt 58 CIT);</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• wkład własny – poniesienie, w szczególności, części wydatków na realizację inwestycji, w tym sfinansowanie dopłat do usług świadczonych przez partnera prywatnego w ramach przedsięwzięcia lub wniesienie składnika majątkowego (art. 2 pkt 5 ustawy o PPP);</li><li>• wniesienie wkładu własnego (składnika majątkowego) odpłatnie (sprzedaż, najem, dzierżawa, użytkowanie):<ul style="list-style-type: none"><li>–przychód;</li><li>–podatek VAT należny (chyba, że zastosowane znajdzie zwolnienie z opodatkowania);</li></ul></li><li>• wniesienie wkładu własnego nieodpłatnie (użyczenie składnika majątkowego):<ul style="list-style-type: none"><li>– nie podlega opodatkowaniu VAT;</li><li>– k.u.p.?</li></ul></li><li>• wniesienie środków pieniężnych / dopłata:<ul style="list-style-type: none"><li>– nie podlega opodatkowaniu VAT;</li></ul></li></ul>

## Zdarzenie I – inwestycja

### Współdziałanie poprzez utworzenie spółki celowej

---

#### □ Art. 14 ust. 1 i 2 oraz art. 9 ust. 1 ustawy o PPP:

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 poprzez utworzenie spółki celowej

### ❑ Wniesienie / otrzymanie wkładu własnego – skutki podatkowe dla partnerów

Spółka celowa	Partner prywatny / Partner publiczny
<ul style="list-style-type: none"><li>• wkład własny otrzymany od Partnera Publicznego jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 17. ust. 1 pkt 42 CIT);</li><li>• zwolnieniu nie podlega zwrot wydatków na realizację przedsięwzięcia oraz na nabycie udziałów (akcji) w spółce (art. 17 ust. 7 CIT);</li><li>• odliczenie podatku VAT – naliczonego;</li><li>• wydatki bezpośrednio sfinansowane z wkładu własnego nie stanowią k.u.p. (art. 16 ust. 1 pkt 58 CIT);</li><li>• PCC 0,5 %;</li><li>• zwolnienie z PCC – art. 9 pkt 11 lit. d ustawy o PCC (spółki kapitałowe świadczące usługi użyteczności publicznej z większościami udziałem Skarbu Państwa);</li><li>• otrzymany wkład własny (składnik majątkowy) jest amortyzowany w k.u.p.;</li><li>• wartość początkowa wkładu może zostać urynkowiona (art. 16g ust. 1 pkt 4 CIT) (wkład od partnera publicznego);</li><li>• jeśli wniesiono z agio, to pomimo urynkowienia brak możliwości amortyzacji w k.u.p. całej wartości początkowej (art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) CIT) (wkład od Partnera prywatnego);</li></ul>	<p>aport:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• dla Partnera publicznego wartość nominalna otrzymanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny nie jest przychodem;</li><li>• dla partnera prywatnego wartość nominalna otrzymanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny jest przychodem (agio?) (art. 12 ust. 4 pkt 19 CIT);</li></ul>
	<p>wkład własny wniesiony odpłatnie:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• sprzedaż, najem, dzierżawa, użytkowanie;</li><li>• przychód, podatek należny VAT (z wyjątkiem przypadków zwolnienia z opodatkowania);</li></ul>
	<p>wkład własny nieodpłatnie:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• użyczenia;</li><li>• nie podlega opodatkowaniu VAT;</li><li>• k.u.p. (?);</li><li>• przychód (?);</li></ul>
	<p>wkład pieniężny do spółki:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• nie podlega opodatkowaniu VAT;</li></ul>

## Zdarzenie II – działalność przedsiębiorstwa

### Skutki podatkowe dla Partnera Prywatnego / Spółki celowej

---

#### W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych:

- przychody z tytułu usług wykonywanych za pomocą przedsiębiorstwa (zasady ogólne);
- koszty uzyskania przychodu (pośrednie poprzez amortyzację oraz bezpośrednie);
- rozliczenie ewentualnej straty na zasadach ogólnych;
- wydatki sfinansowane ze środków otrzymanych w ramach udziału własnego nie są k.v.p. (art. 16 ust. 1 pkt 68 CIT);

#### W zakresie podatku od nieruchomości:

- podatnikiem są: właściciel, posiadacz samoistny, użytkownik wieczysty, posiadacz nieruchomości (obiektu budowlanego) stanowiącej własność SP lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem;
- skutki: budowle 2%; grunty 0,62 zł/m<sup>2</sup>; budynki 17,31 zł/m<sup>2</sup>.

## Zdarzenie II – działalność przedsięwzięcia

### Skutki podatkowe dla Partnera Prywatnego / Spółki celowej - dopłaty

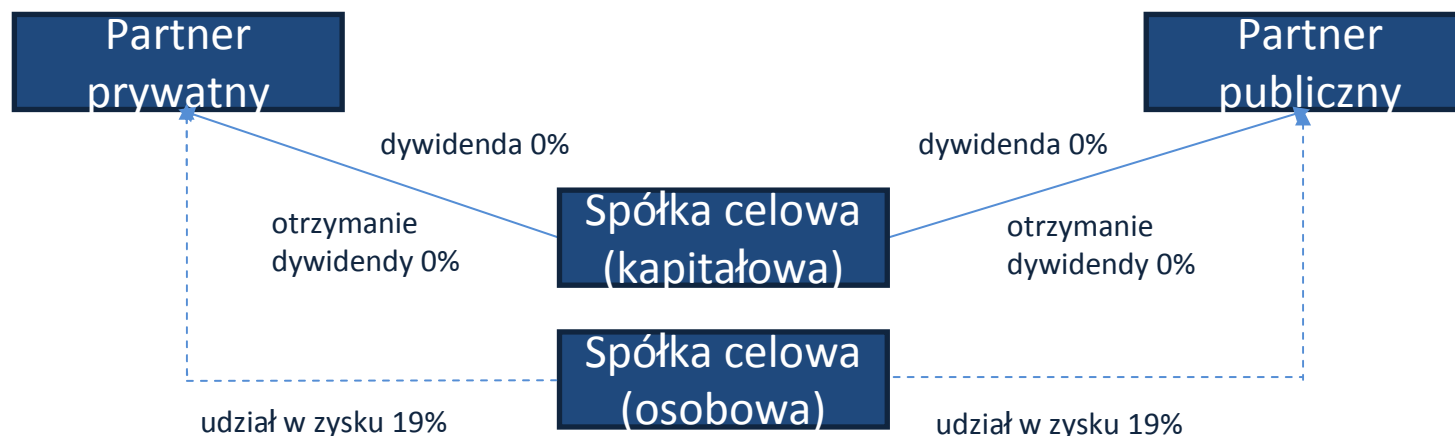
---

- ❑ 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 jest zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 42);
- ❑ Dopłaty wpływają na cenę oferowaną odbiorcom usługi – opodatkowanie podatkiem VAT (art. 39 ust. 1 ustawy o VAT).

## Zdarzenie II – działalność przedsięwzięcia

### Relacja spółka celowa – Inwestor Prywatny / Inwestor Publiczny

- ❑ Wypłata dywidendy przez spółkę celową (spółkę kapitałową):
  - zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 4 CIT;
  - wyłącznie otrzymanej dywidendy z opodatkowania (art. 7 ust. 3 pkt 2 CIT) u Partnera Publicznego / Prywatnego będącego spółką kapitałową;
- ❑ Udział w zysku spółki celowej (spółka osobowa):
  - ogólne zasady opodatkowania;
- ❑ Transfer pricing



## Zdarzenie III – Wyjście z przedsiębiorstwa

### Skutki podatkowe dla Partnera Prywatnego i Partnera Publicznego

---

- ❑ Przekazanie Partnerowi Publicznemu składnika majątkowego wykorzystywanego do realizacji przedsiębiorstwa (art. 11 ust. 1 ustawy o PPP):
  - dla Partnera Publicznego otrzymanie składnika nie stanowi przychodu (art. 12 ust. 4 pkt 18 CIT);
  - dla Partnera Prywatnego przy nieodpłatnym przekazaniu składnika, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa pomniejszona o amortyzację (art. 15 ust. 1r CIT);
  - Partner Publiczny uzyska wartość początkową nieodpłatnie otrzymanego składnika zgodnie z wartością rynkową (art. 16g ust 1 pkt 3 CIT);
  - przy odpłatnym przekazaniu składnika zastosowanie mają ogólne zasady opodatkowania CIT i VAT ( z zastosowaniem zwolnień podatkowych);
- ❑ Wyjście ze spółki celowej:
  - likwidacja ze spieniężeniem majątku (wypłata kwoty polikwidacyjnej);
  - likwidacja bez spieniężenia majątku (podatek majątkowy);
  - (WSA Kraków 21.10.2010 I SA/Kr/1379/10);
  - umorzenie udziałów.

# Clifford Chance

**Wojciech Dmoch**

[wojciech.dmoch@cliffordchance.com](mailto:wojciech.dmoch@cliffordchance.com)

+48 22 429 9430

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

[www.cliffordchance.com](http://www.cliffordchance.com)

Norway House, ul. Lwowska 19, 00-660 Warsaw, Poland © Clifford Chance  
2010 Clifford Chance, Janicka, Krużewski, Namiotkiewicz i wspólnicy spółka  
komandytowa