

OBJAŚNIENIA PODATKOWE Z DNIA 1 grudnia 2017 r.¹

ROZLICZENIA W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG, PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH ORAZ PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH TRANSAKCJI REALIZOWANYCH W RAMACH UMÓW O PARTNERSTWIE PUBLICZNO-PRYWATNYM

1. Czego dotyczą objaśnienia

Objaśnienia dotyczą wybranych kwestii rozliczania przez partnera prywatnego na gruncie podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych transakcji realizowanych w ramach umów o partnerstwie publiczno-prywatnym w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym², zwanej dalej „ustawą o partnerstwie”.

Przedmiotem partnerstwa publiczno-prywatnego jest wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyk pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym³.

Przez typową 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 własnego⁴.

Partnerstwo publiczno-prywatne może być realizowane w wariantach różniących się w znacznej mierze stopniem przeniesienia na stronę prywatną ryzyka związanego z budową, finansowaniem i eksploatacją (utrzymaniem) przedmiotu umowy. Zróżnicowanie form organizacyjno-prawnych strony publicznej oraz różnorodność realizowanych przedsięwzięć nie pozwalają na opracowanie zamkniętego wykazu wariantów partnerstwa.

Dlatego też objaśnieniami objęto jeden z wariantów partnerstwa publiczno-prywatnego, w którym strona publiczna zleca stronie prywatnej, na podstawie umowy, usługę projektową obejmującą zaprojektowanie obiektu oraz usługę budowlaną (budowlano-montażową), obejmującą wybudowanie obiektu - (Etap Robót), a także usługę utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem wybudowanym na nieruchomości będącej przez cały okres obowiązywania umowy własnością podmiotu publicznego (Etap Utrzymania i Zarządzania Obiektem). Ponadto, w ramach umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, partner prywatny zobowiązuje się do zapewnienia finansowania Etapu Robót poprzez rozłożenie płatności wynagrodzenia za ten etap w czasie. Przyjęto, że partner prywatny ewidencjonuje zdarzenia gospodarcze w księgach rachunkowych.

Po zakończeniu okresu trwania umowy obiekt zostaje przekazany stronie publicznej.

¹ Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego (objaśnienia podatkowe) dotyczące stosowania tych przepisów wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.). Zgodnie z art. 14n § 4 ww. ustawy zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k – 14m tej ustawy.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1834.

³ Art. 1 ust. 2 ustawy o partnerstwie.

⁴ Art. 7 ust. 1 ustawy o partnerstwie.

Wynagrodzenie za realizację przedsięwzięcia należne partnerowi prywatnemu stanowi opłata za dostępność, płatna przez podmiot publiczny dopiero na etapie utrzymania i zarządzania obiektem (po oddaniu obiektu do użytkowania), w cyklicznych okresach rozliczeniowych przez okres wskazany w umowie, często przez kilka, kilkanaście, a nawet kilkadziesiąt lat (zwykle w cyklu miesięcznym, kwartalnym lub półrocznym). Taka konstrukcja zakłada, że okresowa płatność (zwana płatnością za dostępność) na rzecz partnera prywatnego pokrywa nie tylko bieżące utrzymanie obiektu, ale także zawiera odpowiednią część wynagrodzenia (zapłaty) za wykonane w Etapie Robót: usługę projektową obejmującą zaprojektowanie obiektu i usługę budowlaną (budowlano-montażową), obejmującą wybudowanie obiektu oraz, jeżeli strony tak postanowiły, zawiera opłatę za rozłożenie płatności wynagrodzenia za Etap Robót w czasie.

2. Przepisy podatkowe, których dotyczą wydawane objaśnienia i cel wydawanych objaśnień

- 1) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵, zwana dalej „ustawą o VAT”,
- 2) Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶, zwana dalej „ustawą CIT”,
- 3) Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷, zwana dalej „ustawą PIT”.

Celem objaśnień jest:

- prawidłowa identyfikacja dla celów podatku od towarów i usług (VAT) usług świadczonych przez partnera prywatnego w przyjętym wariantcie partnerstwa publiczno-prywatnego, właściwe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczonych usług, określenie podstawy opodatkowania dla realizowanych usług oraz wskazanie prawidłowego dokumentowania dla celów VAT usług świadczonych przez partnera prywatnego,
- określenie na gruncie ustawy CIT i ustawy PIT zasad ustalania przychodów i kosztów z tytułu świadczonych usług przez partnera prywatnego, w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego.

3. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji realizowanych w ramach przyjętego wariantu umów o partnerstwie publiczno-prywatnym

Traktowanie dla celów VAT usług świadczonych przez partnera prywatnego

Dla celów podatku VAT w analizowanym wariantcie partnerstwa publiczno-prywatnego, partner prywatny świadczy na rzecz podmiotu publicznego odrębne usługi:

⁵ Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.

⁶ Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.

⁷ Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.

- w Etapie Robót – usługę projektową⁸ oraz usługę budowlaną (budowlano-montażową),
- w Etapie Utrzymania i Zarządzania Obiektem - usługę utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem oraz
- usługę finansową polegającą na rozłożeniu w czasie płatności wynagrodzenia za Etap Robót, ze spłatą odroczoną na etap utrzymania i zarządzania obiektem, jeżeli strony wyodrębnią taką usługę za wynagrodzeniem. Wymóg ten będzie spełniony w przypadku, gdy w zawartej umowie o partnerstwie publiczno-privatnym zostaną w pełni określone warunki finansowania, w tym np. wysokość stóp procentowych.

Każda z tych usług podlega odrębnie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania oraz fakturowanie w zakresie usługi projektowej realizowanej w ramach partnerstwa publiczno-privatnego

- Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi projektowej na rzecz podmiotu publicznego, bez względu na status dla celów VAT podmiotu publicznego, powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi w całości przez partnera prywatnego.

W przypadku gdyby jednak umowa przewidywała częściowe przyjmowanie (wykonanie) usługi projektowej i - co szczególnie istotne - za wykonanie każdej części usługi zostałaby określona w umowie zapłata, wówczas usługę projektową należy uznać również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla których to części określono zapłatę, co będzie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu wykonania tej części usługi.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT

Przedstawione poniżej wyjaśnienia dotyczące określania podstawy opodatkowania oraz fakturowania znajdują zastosowanie do usługi projektowej wykonywanej w całości lub w części (gdy za wykonanie każdej części usługi zostałaby określona w umowie zapłata).

Ważne!

Za datę wykonania usługi projektowej należy przyjąć datę jej faktycznego wykonania przez partnera prywatnego na rzecz podmiotu publicznego⁹.

W przypadku, gdy usługa projektowa jest przyjmowana (wykonana) w całości, za moment wykonania tej usługi należy uznać dzień, w którym w związku z faktycznym wykonaniem

⁸ Usługa projektowa stanowi co do zasady usługę odrębną od usługi budowlanej (budowlano-montażowej). W wyroku z dnia 20 grudnia 2010 r. sygn. akt I FSK 2091/09 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: „*Jak słusznie podniósł Sąd pierwszej instancji, usługa projektowania oraz usługa wybudowania budynków to usługi o charakterze samoistnym, które mogą być realizowane niezależnie, w różnym i następującym po sobie czasie. Usługa projektowa w świetle przepisów prawa podatkowego nie stanowi składowej części usługi budowlanej – wprost ją poprzedza i może być wykonana przez dowolny, inny podmiot. Usługi te nie są też ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie – wręcz przeciwnie – są to dwie różne i niezależne od siebie usługi.*”

⁹ W przypadku gdyby partner prywatny zlecił wykonanie usługi projektowej podmiotowi trzeciemu, data wykonania usługi projektowej przez partnera prywatnego na rzecz podmiotu publicznego (a co za tym idzie data powstania obowiązku podatkowego u partnera prywatnego) co do zasady nie będzie tożsama z datą wykonania usługi projektowej przez podmiot trzeci na rzecz partnera prywatnego (a co za tym idzie z datą powstania obowiązku podatkowego u podmiotu trzeciego).

całości dokumentacji projektowej określonej umową, partner prywatny przekazuje tę dokumentację do podmiotu publicznego. Jeżeli umowa przewidywałaby przekazywanie do podmiotu publicznego dokumentacji projektowej etapami (w częściach), jednakże nie zostałyby określona w umowie zapłata za poszczególne części przekazywanej dokumentacji, wówczas za datę wykonania usługi projektowej należały przyjąć datę przekazania do podmiotu publicznego ostatniej części dokumentacji projektowej, z tą bowiem datą dojdzie do wykonania usługi projektowej w całości.

W przypadku usługi projektowej przyjmowanej (wykonywanej) częściowo, gdy za wykonanie każdej części usługi określono zapłatę, za dzień wykonania danej części usługi, należy uznać, moment w którym w związku z faktycznym wykonaniem danej części dokumentacji projektowej, partner prywatny przekazuje tę część dokumentacji do podmiotu publicznego.

Uwaga!

Przyjęty w objaśnieniach podatkowych wariant partnerstwa publiczno-prywatnego nie przewiduje otrzymywania przez partnera prywatnego części zapłaty przed wykonaniem usługi projektowej. W przypadku gdyby jednak umowa przewidywała przed wykonaniem usługi projektowej dokonanie części zapłaty na rzecz partnera prywatnego wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT

- Podstawę opodatkowania z tytułu świadczenia usługi projektowej w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego będzie stanowiło wszystko, co stanowi zapłatę, którą partner prywatny otrzymał lub ma otrzymać z tytułu świadczenia tej usługi na rzecz podmiotu publicznego (bez kwoty podatku VAT)¹⁰.

Podstawa opodatkowania z tytułu świadczenia usługi projektowej obejmuje zatem wynagrodzenie (bez kwoty VAT) należne partnerowi prywatnemu z tytułu świadczenia tej usługi, pomimo, że wynagrodzenie za usługę projektową będzie płatne dopiero na etapie utrzymania i zarządzania obiektem.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT

- Faktura dokumentująca usługę projektową w przypadku, gdy podmiot publiczny będzie podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej zwanym również „podatnikiem VAT”) lub osobą prawną niebędącą podatnikiem tego podatku, powinna zostać wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę. Faktura może być wystawiona przed wykonaniem usługi na zasadach określonych w art. 106i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT.

Podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1, w związku z art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT

Partner prywatny ma obowiązek wystawienia faktury na żądanie podmiotu publicznego niebędącego podatnikiem VAT oraz niebędącego osobą prawną, jeżeli żądanie jej

¹⁰ Zobacz również przypis nr 15 na str. 10.

wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę projektową.

Fakturę wystawia się wówczas:

- nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę,
- nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym wykonano usługę.

Podstawa prawna: art. 106b ust. 3 pkt 1, art. 106i ust. 6 w związku z art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT

Faktura dokumentująca wykonanie usługi projektowej wystawiona na rzecz podmiotu publicznego powinna obejmować całą kwotę wynagrodzenia za wykonaną usługę ujętą w tej fakturze.

Obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania oraz fakturowanie w zakresie usługi budowlanej (budowlano-montażowej) realizowanej w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego

Istotne dla prawidłowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usługi budowlanej (budowlano-montażowej) jest określenie momentu wykonania tej usługi.

W zakresie ustalania momentu wykonania oraz momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do usługi budowlanej (budowlano-montażowej) świadczonej przez partnera prywatnego na rzecz podmiotu publicznego znajdują odpowiednie zastosowanie wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Nr PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141 Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r. w sprawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych (Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 5 kwietnia 2016 r. poz. 31).

Interpretacja ogólna jest dostępna pod linkiem:

<http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5175930/Dz.+Urz.+Min.+Fin.+z+dnia+5+kwietnia+2016+r.+--+poz.+31+->

Za datę wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej) należy przyjąć datę jej faktycznego wykonania przez partnera prywatnego na rzecz podmiotu publicznego¹¹.

W przypadku, gdy usługa budowlana (budowlano-montażowa) jest przyjmowana w całości, za moment wykonania tej usługi należy uznać dzień, w którym w związku z wykonaniem

¹¹ W przypadku gdyby partner prywatny zlecił wykonanie usługi budowlanej (budowlano-montażowej) podmiotowi trzeciemu, data wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej) przez partnera prywatnego na rzecz podmiotu publicznego co do zasady nie będzie tożsama z datą wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej) przez podmiot trzeci na rzecz partnera prywatnego.

całości określonej umową usługi, partner prywatny zgłasza ją do odbioru podmiotowi publicznemu (w opinii partnera prywatnego usługa jest gotowa do jej przyjęcia przez podmiot publiczny).

W przypadku gdyby jednak umowa przewidywała częściowe przyjmowanie usługi budowlanej (budowlano-montażowej) i - co szczególnie istotne - za wykonanie każdej części usługi zostałyby określona w umowie zapłata, wówczas usługę budowlaną (budowlano-montażową) należałoby uznać również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Za moment wykonania tej części usługi należałoby uznać odpowiednio dzień, w którym w związku z wykonaniem części określonej umową usługi partner prywatny zgłasza ją do odbioru podmiotowi publicznemu (w opinii partnera prywatnego ta część usługi jest gotowa do jej przyjęcia przez podmiot publiczny).

Poniżej omówione zasady dotyczące powstania obowiązku podatkowego, określania podstawy opodatkowania oraz fakturowania, znajdują zastosowanie do usługi budowlanej (budowlano-montażowej) przyjmowanej w całości lub w części (gdy za wykonanie każdej części usługi zostałyby określona w umowie zapłata).

Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usługi budowlanej (budowlano-montażowej) przez partnera prywatnego będzie zależny od statusu dla celów VAT, jaki będzie posiadał podmiot publiczny.

- Obowiązek podatkowy u partnera prywatnego z tytułu wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej) na rzecz podmiotu publicznego mającego status podatnika VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, powstanie z datą wystawienia faktury.

Partner prywatny ma obowiązek wystawienia faktury na rzecz podmiotu publicznego mającego status podatnika VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, najpóźniej 30. dnia od dnia wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej). Jeżeli partner prywatny nie wystawi w tym terminie faktury lub wystawi ją z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 30. dnia od dnia wykonania tej usługi.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a, ust. 7, art. 106b ust. 1 pkt 1, art. 106i ust. 3 pkt 1 w związku z art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT

- Obowiązek podatkowy z tytułu wykonania przez partnera prywatnego usługi budowlanej (budowlano-montażowej) na rzecz podmiotu publicznego, niebędącego podatnikiem VAT oraz niebędącego osobą prawną, powstanie z chwilą wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej).

Wystawienie faktury dokumentującej wykonanie usługi budowlanej (budowlano-montażowej) w przypadku, gdy jest świadczona na rzecz podmiotu publicznego niebędącego podatnikiem VAT oraz niebędącego osobą prawną pozostaje bez wpływu na powstanie obowiązku podatkowego (obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej)).

Partner prywatny ma obowiązek wystawienia faktury na żądanie podmiotu publicznego niebędącego podatnikiem VAT oraz niebędącego osobą prawną, jeżeli żądanie jej

wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę budowlaną (budowlano-montażową).

Fakturę wystawia się wówczas:

- nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano tę usługę, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę budowlaną (budowlano-montażową),
- nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym wykonano usługę budowlaną (budowlano-montażową).

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 2, art. 106b ust. 3 pkt 1, art. 106i ust. 6 ustawy o VAT

Uwaga!

Przyjęty w objaśnieniach wariant partnerstwa publiczno-prywatnego nie przewiduje otrzymywania przez partnera prywatnego części zapłaty przed wykonaniem usługi budowlanej (budowlano-montażowej). W przypadku gdyby jednak umowa przewidywała przed wykonaniem usługi dokonanie części zapłaty na rzecz partnera prywatnego wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT

- Podstawę opodatkowania z tytułu świadczenia przez partnera prywatnego usługi budowlanej (budowlano-montażowej) będzie stanowiło wszystko, co stanowi zapłatę, którą partner prywatny otrzymał lub ma otrzymać z tytułu świadczenia tej usługi na rzecz podmiotu publicznego. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT.

Podstawa opodatkowania z tytułu świadczenia usługi budowlanej (budowlano-montażowej) obejmie zatem wynagrodzenie (bez kwoty VAT) należne partnerowi prywatnemu z tytułu świadczenia tej usługi¹², pomimo, że wynagrodzenie za usługę budowlaną (budowlano-montażową) będzie płatne w ratach dopiero na etapie utrzymania i zarządzania obiektem.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT

Ważne!

Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi budowlanej (budowlano-montażowej) przez partnera prywatnego powstanie odpowiednio we wskazanych wyżej terminach w odniesieniu do wynagrodzenia należnego partnerowi prywatnemu z tytułu świadczenia usługi budowlanej (budowlano-montażowej).

Faktura dokumentująca wykonanie usługi budowlanej (budowlano-montażowej) wystawiona na rzecz podmiotu publicznego powinna obejmować całą kwotę wynagrodzenia za wykonaną usługę ujętą w tej fakturze.

¹² Zobacz również przypis nr 16 na str. 11.

Uwaga!

Do usługi budowlanej (budowlano-montażowej) świadczonej przez partnera prywatnego na rzecz podmiotu publicznego nie będzie miał zastosowania mechanizm odwróconego obciążenia (ang. reverse charge), w którym podatek zamiast usługodawcy rozlicza usługobiorca.

W zakresie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych Minister Rozwoju i Finansów w dniu 17 marca 2017 r. wydał objaśnienia podatkowe, dostępne pod linkiem:

<http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Obja%C5%9Bnienia+podatko+we+z+17+marca+2017+r..pdf>

Ponadto w dniu 3 lipca 2017 r. zostały wydane objaśnienia podatkowe – Najczęściej zadawane pytania i odpowiedzi w zakresie odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych (budowlano-montażowych).

Link do objaśnień:

<http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/6059706/Obja%C5%9Bnienia+podatko+we+z+3+lipca+2017+r.+pytania+i+odpowiedzi.pdf>

Obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania oraz fakturowanie w zakresie usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem realizowanej w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego

- Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem, bez względu na status dla celów VAT podmiotu publicznego, powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi, z tym że zważywszy, iż dla tej usługi ustalone zostaną następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, usługę należy uznać za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi¹³.

Oznacza to, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem będzie powstawał z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT

Uwaga!

W przypadku gdyby umowa przewidywała przed wykonaniem usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem dokonanie części zapłaty na rzecz partnera prywatnego wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT

¹³ Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 zdanie drugie ustawy o VAT).

- Podstawę opodatkowania z tytułu świadczenia usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego będzie stanowiło wszystko, co stanowi zapłatę, którą partner prywatny otrzymał lub ma otrzymać z tytułu świadczenia tej usługi na rzecz podmiotu publicznego (bez kwoty podatku VAT).

Podstawa opodatkowania powinna zatem obejmować tę część opłaty za dostępność, która stanowi zapłatę za usługę utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem (bez kwoty VAT). Do podstawy opodatkowania z tytułu świadczenia tej usługi nie powinny być wliczane kwoty stanowiące spłatę zobowiązania z tytułu wykonania usługi projektowej i usługi budowlanej (budowlano-montażowej)¹⁴, jak również wynagrodzenie (np. odsetki) z tytułu świadczenia usługi finansowej, polegającej na rozłożeniu w czasie płatności z tytułu wykonania usługi projektowej oraz wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej), naliczane odpowiednio za okres po dniu wykonania usługi projektowej oraz po dniu wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej).

Podstawa prawna: art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT oraz wyrok TSUE z dnia 27 października 1993 r. w sprawie C-281/91

- Faktura dokumentująca usługę utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem w przypadku, gdy podmiot publiczny będzie podatnikiem VAT lub osobą prawną niebędącą podatnikiem tego podatku powinna zostać wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.

Biorąc pod uwagę, że usługę tę należy uznać za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się płatności (rozliczenia), faktura powinna być wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, do którego odnoszą się płatności (rozliczenia). Faktura może być wystawiona przed wykonaniem usługi na zasadach określonych w art. 106i ust. 7 pkt 1 i ust. 8 ustawy o VAT.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 3, art. 106i ust. 1, ust. 7 pkt 1 i ust. 8 ustawy o VAT

Partner prywatny ma obowiązek wystawienia faktury na żądanie podmiotu publicznego niebędącego podatnikiem VAT oraz niebędącego osobą prawną, jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę, przyjmując za moment wykonania usługi upływ okresu, do którego odnoszą się płatności (rozliczenia).

Fakturę wystawia się wówczas:

- nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę,
- nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym wykonano usługę.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 3, art. 106b ust. 3 pkt 1, art. 106i ust. 6 ustawy o VAT

Ważne!

¹⁴ Usługa projektowa i usługa budowlana (budowlano-montażowa) zostały udokumentowane odrębnymi fakturami.

Okoliczność, że płatność z tytułu wykonanej usługi projektowej i usługi budowlanej (budowlano-montażowej) została rozłożona na raty i następuje dopiero na etapie utrzymania i zarządzania obiektem, nie oznacza obowiązku ponownego wystawienia faktury.

Rozliczanie tych części wynagrodzenia będzie następowało na podstawie samej umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym wraz z harmonogramem płatności lub na podstawie not księgowych wystawianych w oparciu o tę umowę.

Uwaga!

Jeżeli na część wynagrodzenia przypadającą za wykonanie usługi projektowej lub usługi budowlanej (budowlano-montażowej) płatną na etapie eksploatacji i zarządzania zostałaby ponownie wystawiona faktura z wykazaną kwotą podatku, wystąpi obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturze.

Podstawa prawna: art. 108 ust. 1 ustawy o VAT

Obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania oraz fakturowanie w zakresie usługi finansowej, polegającej na rozłożeniu w czasie płatności wynagrodzenia za usługę projektową i usługę budowlaną (budowlano-montażową)

- Rozłożenie w czasie – za odrębnym wynagrodzeniem (np. odsetki) - płatności wynagrodzenia za usługę projektową i usługę budowlaną (budowlano-montażową) stanowi usługę finansową. Opłatę należną (np. odsetki) za rozłożenie w czasie płatności wynagrodzenia za usługę projektową i usługę budowlaną (budowlano-montażową), należy zakwalifikować jako wynagrodzenie za świadczenie usługi finansowej, do której znajdzie zastosowanie zwolnienie z podatku VAT.

Podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT

- Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia przez partnera prywatnego ww. usługi finansowej powstanie na zasadach szczególnych, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Obowiązek podatkowy powstanie w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

- Podstawą opodatkowania z tytułu świadczenia przez partnera prywatnego ww. usługi finansowej będzie stanowiło wszystko, co stanowi zapłatę, którą partner prywatny otrzymał lub ma otrzymać z tytułu świadczenia tej usługi na rzecz podmiotu publicznego.

Ważne!

Podstawa opodatkowania z tytułu świadczenia usługi finansowej w części wynikającej z rozłożenia w czasie płatności z tytułu wykonania usługi projektowej powinna obejmować wynagrodzenie (np. odsetki) naliczane za okres po dniu wykonania usługi projektowej¹⁵,

¹⁵ W przypadku gdyby w związku z rozłożeniem w czasie płatności wynagrodzenia za usługę projektową było naliczane wynagrodzenie (np. odsetki) za okres do dnia wykonania usługi projektowej, wynagrodzenie to

natomiast w części wynikającej z rozłożenia w czasie płatności z tytułu wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej) – wynagrodzenie (np. odsetki) naliczane za okres po dniu wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej)¹⁶.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT oraz wyrok TSUE z dnia 27 października 1993 r. w sprawie C-281/91

- Partner prywatny nie jest zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej usługę finansową, jeżeli partner publiczny nie wystąpi z żądaniem wystawienia faktury.

Podstawa prawna: art. 106b ust. 2 ustawy o VAT

Jednak na żądanie podmiotu publicznego, partner prywatny ma obowiązek wystawienia faktury, jeżeli żądanie zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (przyjmując za moment wykonania usługi upływ okresu, do którego odnoszą się płatności (rozliczenia)), bądź otrzymano całość lub część zapłaty przed jej wykonaniem.

Fakturę wystawia się wówczas:

- nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę finansową bądź otrzymano całość lub część zapłaty, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty,
- nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty

Podstawa prawna: art. 106b ust. 3 pkt 2, art. 106i ust. 6 w związku z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT

Ważne!

Partner prywatny może wystawić fakturę bez żądania podmiotu publicznego (pomimo braku takiego obowiązku). Faktura może dokumentować zarówno usługę utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem, jak również usługę finansową.

Faktura dokumentująca świadczenie usługi finansowej zwolnionej od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT może zawierać węższy zakres danych niż wynikający z art. 106e ustawy o VAT, przy czym faktura taka powinna zawierać:

- a) datę wystawienia,
- b) numer kolejny

powinno być wliczane do podstawy opodatkowania z tytułu świadczenia usługi projektowej – por. wyrok TSUE w sprawie C-281/91.

¹⁶ W przypadku gdyby w związku z rozłożeniem w czasie płatności wynagrodzenia za usługę budowlaną (budowlano-montażową), było naliczane wynagrodzenie (np. odsetki) za okres do dnia wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej), wynagrodzenie to powinno być wliczane do podstawy opodatkowania z tytułu świadczenia usługi budowlanej (budowlano-montażowej) – por. wyrok TSUE w sprawie C-281/91.

- c) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy usługi,
- d) nazwę usługi,
- e) kwotę, której dotyczy dokument.

Podstawa prawna: § 3 pkt 2 rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur¹⁷

Przechowywanie faktur

- Podatnicy są obowiązani przechowywać wszystkie dokumenty związane z rozliczaniem podatku VAT, w tym faktury, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podatnicy przechowują:

- wystawione przez siebie lub w swoim imieniu faktury, w tym faktury wystawione ponownie,
- otrzymane faktury, w tym faktury wystawione ponownie

w podziale na okresy rozliczeniowe, w sposób zapewniający łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich wystawienia lub otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Obowiązek przechowywania faktur będzie zatem dotyczył partnerów prywatnych oraz podmiotów publicznych występujących jako podatnicy VAT w związku z realizacją projektu w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego.

Podstawa prawna: art. 112 i 112a ustawy o VAT

4. Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem dochodowym od osób fizycznych transakcji realizowanych w ramach przyjętego wariantu umów o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Traktowanie dla celów podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych usług świadczonych przez partnera prywatnego

Dla celów podatku dochodowego CIT i PIT, w przyjętym wariantcie partnerstwa publiczno-prywatnego, partner prywatny świadczy na rzecz podmiotu publicznego, analogicznie jak dla celów podatku VAT, odrębne usługi:

- usługę projektową,
- usługę budowlaną (budowlano-montażową),
- usługę utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem oraz
- usługę finansową polegającą na rozłożeniu w czasie płatności wynagrodzenia za usługę projektową oraz usługę budowlaną (budowlano-montażową), ze spłatą odroczoną na etap

¹⁷ Dz. U. poz. 1485.

utrzymania i zarządzania obiektem, jeżeli strony wyodrębnią taką usługę za wynagrodzeniem.

Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym CIT albo PIT, w zakresie usług projektowych oraz usług budowlanych (budowlano-montażowych) realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego

Regulacje dotyczące zasad rozpoznawania przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez partnera prywatnego będącego osobą fizyczną albo osobą prawną są analogiczne. Za przychody związane z działalnością gospodarczą uważa się należne przychody choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Zarówno ustawa CIT, jak i ustawa PIT nie zawierają szczególnych regulacji dotyczących daty powstania przychodu w odniesieniu do realizowanych przez partnera prywatnego, w ramach umów partnerstwa publiczno-prywatnego, usług projektowych oraz budowlanych (budowlano-montażowych). Dlatego też do usług tych znajdują zastosowanie ogólne zasady określania przychodu z działalności gospodarczej.

Ustalenie daty powstania przychodu należnego jest związane z wystąpieniem (zaistnieniem) określonych stanów faktycznych, z którymi ustawy podatkowe łączą moment powstania przychodu. Jest to data wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Przychód należny powstaje w dacie tego zdarzenia, które miało miejsce najwcześniej.

Oznacza to, że datę powstania przychodu z tytułu działalności gospodarczej, w omawianym wariantcie, z tytułu usługi projektowej oraz usługi budowlanej (budowlano-montażowej), określa w pierwszej kolejności dzień wykonania usługi¹⁸. Dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności jest terminem, z którym związany jest moment powstania przychodu należnego z tytułu wykonanej usługi projektowej oraz usługi budowlanej, jeżeli wystąpi wcześniej niż wykonanie samej usługi.

Podstawa prawna: art. 12 ust. 3 i 3a ustawy CIT oraz art. 14 ust. 1 i 1c ustawy PIT

Ważne!

Przychodem do opodatkowania podatkiem dochodowym z tytułu świadczenia usług projektowych, budowlanych (budowlano-montażowych) u partnera prywatnego są kwoty należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Oznacza to, że bez względu na to, że wynagrodzenie za usługi projektowe i budowlane (budowlano-montażowe) będzie płatne w ratach dopiero na etapie utrzymania i zarządzania obiektem, przychód w podatku dochodowym wystąpi, co do zasady, z dniem wykonania każdej z tych usług (odrębnie), nie później jednak niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności. Wykazanie przez partnera prywatnego przychodu podatkowego z tytułu realizacji usługi projektowej, budowlanej (budowlano-montażowej), w dacie wystawienia faktury albo w dacie wykonania usługi powoduje, że przychód ten nie podlega ponownemu opodatkowaniu w dacie otrzymania zapłaty za wykonane prace projektowe, budowlane (budowlano-montażowe). Przyjęcie odmiennych zasad skutkowałoby podwójnym opodatkowaniem tego samego dochodu, co nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa podatkowego.

¹⁸ Przez wykonanie usługi rozumie się również częściowe wykonanie usługi: art. 12 ust. 3a ustawy CIT i art. 14 ust. 1c ustawy PIT.

Jeżeli z tytułu wykonania usługi projektowej oraz usługi budowlanej (budowlano-montażowej) wystawione są faktury na rzecz podmiotu publicznego, faktury te powinny obejmować kwotę wynagrodzenia za te usługi, również w sytuacji gdy płatność rozliczana jest w czasie, na etapie utrzymania i zarządzania obiektem.

Dla celów podatku dochodowego usługa projektowa oraz usługa budowlana (budowlano-montażowa) podlega odrębnemu rozliczeniu.

Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym CIT albo PIT w zakresie usług utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-privatnego

Przychody z tytułu świadczenia usług utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem powstają na zasadach ogólnych, tj. z dniem wykonania usług, nie później jednak niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności. Jeżeli jednak strony ustalą, że usługi te są rozliczane w okresach rozliczeniowych za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.

W odniesieniu zatem do usług utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem, dla których warunki realizacji ustalone pomiędzy stronami partnerstwa publiczno-privatnego przewidują rozliczanie w czasie (w okresach rozliczeniowych), za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie albo na wystawionej fakturze, jednakże nie rzadziej niż raz w roku. Zawieranie takich warunków w umowach usług utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem przez uczestników partnerstwa publiczno-privatnego pozostaje w gestii stron tych umów.

Podstawa prawna: art. 12 ust. 3c ustawy CIT albo art. 14 ust. 1e ustawy PIT

Ważne!

W przyjętym wariancie, zgodnie z którym dla usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem w umowie ustalone zostaną następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, usługę tę należy uznać za usługę rozliczaną w okresach rozliczeniowych.

Jak zostało wyjaśnione w części objaśniającej zasady fakturowania w VAT faktura w zakresie dokumentującym usługi utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem powinna zawierać jedynie kwoty wynikające z tytułu świadczenia tych usług (tj. utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem).

Przychody z tytułu wynagrodzenia za usługę finansową w związku z rozłożeniem w czasie płatności przysługującej za wykonane usługi projektowe, budowlane (budowlano-montażowe)

Okoliczność, że płatność z tytułu usług projektowych oraz usług budowlanych (budowlano-montażowych) następuje w ratach, na etapie utrzymania i zarządzania obiektem, nie powoduje, że istnieje z tytułu tych rat obowiązek ponownego zadeklarowania przychodu do opodatkowania CIT lub PIT.

Przychód dla partnera prywatnego z tytułu wynagrodzenia za usługę finansową, w związku z rozłożeniem w czasie płatności przysługującej za wykonane usługi projektowe i budowlane (budowlano-montażowe), należy rozpoznać na zasadach ogólnych, tj. w kwocie należnej,

z dniem wykonania usługi, nie później jednak niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności. Jeżeli strony ustalą, że usługi te są rozliczane w okresach rozliczeniowych za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.

Podstawa prawna: art. 12 ust. 3a i 3c ustawy CIT oraz art. 14 ust. 1c i 1e ustawy PIT

Ważne!

Jeśli wynagrodzenie za usługę finansową ustalone zostanie w postaci odsetek, przychód tak określony należy rozpoznać w momencie jego otrzymania.

Podstawa prawna: art. 12 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy CIT oraz art. 14 ust. 3 pkt 2 ustawy PIT

Rozliczanie kosztów uzyskania przychodów dla celów podatku dochodowego CIT albo PIT

Zarówno ustawa CIT, jak i ustawa PIT nie zawierają szczególnych regulacji dotyczących sposobu rozliczania kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do realizowanych przez partnera prywatnego, w ramach umów partnerstwa publiczno-prywatnego, usług projektowych, budowlanych (budowlano-montażowych) oraz usług utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem.

Zgodnie z zasadami ogólnymi podatku dochodowego CIT i PIT, dla ustalenia momentu zaliczenia ponoszonych przez partnera prywatnego kosztów (wydatków) jako koszty uzyskania przychodów podatnik powinien rozpoznać rodzaj powiązania kosztów z odpowiadającymi im przychodami.

Ponoszone, w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, koszty usług projektowych oraz koszty budowy (usług budowlano-montażowych) oraz usług utrzymania (eksploatacji) i zarządzania obiektem realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego stanowią koszty bezpośrednio związane z przychodem.

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne, co do zasady, w roku podatkowym, w którym powstał przychód. Koszty takie, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
 - 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego
- są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ww. pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane jest zeznanie.

Zasady te dotyczą również ponoszonych kosztów uzyskania przychodów związanych z wynagrodzeniem określonym w umowie regulującej warunki realizacji usługi finansowej (rozłożenia w czasie płatności), jeżeli koszty takie są bezpośrednio związane z przychodem z tytułu wynagrodzenia.

Podstawa prawna: art. 15 ust. 4, art. 15 ust. 4b, art. 15 ust. 4c ustawy CIT albo art. 22 ust. 5, art. 22 ust. 5a i art. 22 ust. 5b ustawy PIT

Uwaga!

Należy mieć na uwadze, że nie wszystkie koszty (wydatki) ponoszone przez partnera prywatnego w trakcie realizacji zadania w ramach umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym na gruncie ustawy CIT oraz ustawy PIT stanowią koszty bezpośrednio związane z przychodami.

W razie zatem wystąpienia przy realizacji zadania w ramach umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodami (tzw. pośrednich), zgodnie z ustawami CIT i PIT, koszty takie są potrącalne w dacie poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część odnosi się do danego roku podatkowego, wówczas koszty takie stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Podstawa prawna: art. 15 ust. 4d i 4e ustawy CIT albo art. 22 ust. 5c i 5d ustawy PIT

Ważne!

Na mocy art. 17 ust. 1 pkt 42 ustawy CIT albo art. 21 ust. 1 pkt 122 ustawy PIT wolny od podatku dochodowego jest wkład własny, o którym mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o partnerstwie, otrzymany przez partnera prywatnego i przeznaczony na cele określone w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Zwolnieniu nie podlegają środki stanowiące zwrot wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego lub przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym przez partnera prywatnego lub za jego pośrednictwem oraz środki przeznaczone na nabycie udziałów (akcji) w spółce zawiązanej w celu realizacji umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 7 ustawy CIT albo art. 21 ust. 19 ustawy PIT

Uwaga!

Należy mieć na uwadze, że koszty (wydatki) pokryte z wkładu własnego zwolnionego od podatku dochodowego, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 42 ustawy CIT albo art. 21 ust. 1 pkt 122 ustawy PIT, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Podstawa prawna: art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT albo art. 23 ust. 1 pkt 56 ustawy PIT

Z upoważnienia
Ministra Rozwoju i Finansów
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/