

OPINIA PODATKOWA

- Do:** Sz. P. Marcin Grabski – Zastępca Naczelnika Wydziału Prawnego i Zamówień Publicznych;
Zarząd Dróg Miejskich w Warszawie
- Michał Borowski – doradca podatkowy; Parter; Crido Taxand Sp. z o.o.;
- Od:** Katarzyna Zembrzuska – doradca podatkowy; Manager; Crido Taxand Sp. z o.o.;
- Tomasz Groszyk – doradca podatkowy; Senior Consultant; Crido Taxand Sp. z o.o.
- Data:** 15 maja 2017 r. (z uwzględnieniem aktualizacji w dniu 30 maja 2017 r.)
- Temat:** **Zasady rozliczenia podatku od towarów i usług w związku z wdrożeniem i prowadzeniem projektu przebudowy przejść podziemnych**

I. WSTĘP

Niniejsza opinia (dalej: **Opinia**) została sporządzona na podstawie umowy o dzieło zawartej 20 kwietnia 2017 r. w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego na „usługi w zakresie doradztwa prawnego”, znak DPZ/143/A/2017.

Celem Opinii jest wyjaśnienie wątpliwości prawno-podatkowych przedstawionych przez Zarząd Dróg Miejskich w Warszawie (dalej: **ZDM**) w zakresie postępowania prowadzonego na podstawie ustawy o PPP oraz w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie na podstawie ustawy o umowie koncesji dotyczącego robót budowlanych – zaprojektowania oraz wykonania przebudowy trzech przejść podziemnych w pasie drogowym al. Jerozolimskich w rej. Dworca Centralnego w Warszawie oraz pełnienia funkcji operatora zarządzającego tymi przejściami na podstawie ustawy o PPP (dalej: **Przejścia podziemne**).

Celem Opinii jest w szczególności odpowiedź na następujące pytania:

- a. charakter realizacji inwestycji przez Partnera Prywatnego¹ – w szczególności, czy Partner Prywatny realizując budowę i utrzymanie będzie realizował inwestycję w obcym środku trwałym,
- b. czy następujące czynności będą opodatkowane VAT, a jeżeli tak, to czy ZDM² będzie przysługiwać prawo do jego odliczenia:
 - i. wniesienie wkładu własnego przez Podmiot Publiczny³,
 - ii. prowadzenie działalności projektowo-inwestycyjnej przez Partnera Prywatnego,

¹ Pojęcie „Partner Prywatny” należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą we Wzorze ws. Przejść podziemnych.

² W dokumencie pt. „Zakres opinii prawnej” odwołano się wyłącznie do możliwości odliczenia podatku naliczonego przez ZDM. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest uprawnieniem przysługującym podatnikowi, na rzecz którego dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług. W przypadku gdy podmiotem dokonującym świadczenia jest ZDM, w Opinii przedstawiono uwagi dotyczące odliczenia podatku przez kontrahenta ZDM (Koncesjonariusz / Podmiot Prywatny).

³ Pojęcie „Podmiot Publiczny” należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą we Wzorze ws. Przejść podziemnych.

- iii. utrzymanie obiektu – odnośnie usług świadczonych przez Partnera Prywatnego w zakresie utrzymania obiektu w okresie eksploatacji,
- iv. przekazanie zwrotne przez Partnera Prywatnego na rzecz Podmiotu Publicznego nakładów poniesionych na inwestycję prowadzoną na gruncie stanowiącym własność Podmiotu Publicznego (tj. infrastruktury).

Zwracamy przy tym uwagę, że poniższe wyjaśnienia zostały przygotowane w oparciu o:

- nasze rozumienie stanu faktycznego przedstawionego w opisie przedmiotu zamówienia przekazanym przez ZDM podczas spotkania w dniu 20 kwietnia 2017 r. oraz przesłanej korespondencji e-mail z 28 kwietnia 2017 r. oraz 9 maja 2017 r.,
- szczegóły zamówienia (pakiet dokumentów dotyczących obu powyższych projektów) opublikowane na stronie internetowej ZDM, w tym wzór umowy (dalej: **Wzór umowy ws. Przejść podziemnych**).

II. NASZ KOMENTARZ

1. Zakres obowiązków Podmiotu Publicznego i Partnera Prywatnego

Prezydent m.st. Warszawy powierzył ZDM przygotowanie i przeprowadzenie postępowania w trybie partnerstwa publiczno-privatnego. Przedmiotem umowy partnerstwa publiczno-privatnego będzie przeprowadzenie robót budowlanych.

Partner Prywatny zobowiąże się do zaprojektowania oraz wykonania przebudowy trzech przejść podziemnych w pasie drogowym al. Jerozolimskich w rej. Dworca Centralnego w Warszawie oraz pełnienia funkcji operatora zarządzającego tymi przejściami na podstawie ustawy o PPP.

Podmiot Publiczny zobowiąże się w szczególności do oddania Partnerowi Prywatnemu w dzierżawę Nieruchomości, zgodnie z § 13 ust.1, tj. z wyłączeniem Nieruchomości niesłużących do prowadzenia działalności gospodarczej (§ 2 ust. 3 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych).

Wynagrodzeniem Partnera Prywatnego będzie prawo do pobierania pożytków z przedmiotu partnerstwa publiczno-privatnego, w tym przychody z działalności gospodarczej prowadzonej w Przejściach podziemnych (§ 2 ust. 4 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych).

2. Zakres opodatkowania VAT w kontekście Przejść podziemnych

Co do zasady, opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług realizowane przez podatnika VAT działającego w takim charakterze. Ustawa o VAT przyznaje status podatnika każdemu podmiotowi, który samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą, bez względu na cel oraz rezultat takiej działalności. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, z zastrzeżeniem art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

Działalność gospodarcza została natomiast zdefiniowana jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych.

Zwracamy również uwagę, że wykonywanie czynności przez podmiot niewystępujący w danej sytuacji w charakterze podatnika nie podlega opodatkowaniu, nawet jeżeli podmiot ten posiada status podatnika w związku z innymi transakcjami. Wymóg działania w charakterze podatnika VAT w związku z konkretną czynnością został wyrażony wprost w art. 2 ust. 1 Dyrektywy VAT. Przepis ten przewiduje, że opodatkowaniu

VAT podlega m.in. odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej przez podatnika działającego w takim charakterze.

Biorąc powyższe pod uwagę, dla oceny skutków VAT zawarcia umowy ws. Przejść podziemnych, w pierwszej kolejności, ustalenia wymaga charakter umowy pomiędzy Koncesjodawcą i Koncesjonariuszem oraz charakter czynności dokonywanych przez jej strony.

Podstawą prawną omawianego postępowania jest ustawa o PPP. Z art. 4 ust. 2 tej ustawy wynika, że jeżeli wynagrodzenie partnera prywatnego zostało określone w sposób, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o umowie koncesji, w zakresie nieuregulowanym do umowy znajdują zastosowanie przepisy ustawy o umowie koncesji. Natomiast zgodnie z przywołanym art. 3 ust. 2, w przypadku powierzenia koncesjonariuszowi:

- 1) wykonania robót budowlanych – wynagrodzenie stanowi wyłącznie prawo do eksploatacji obiektu budowlanego będącego przedmiotem umowy albo takie prawo wraz z płatnością (umowa koncesji na roboty budowlane);
- 2) świadczenia usług i zarządzania tymi usługami – wynagrodzenie stanowi wyłącznie prawo do wykonywania usług będących przedmiotem umowy albo takie prawo wraz z płatnością (umowa koncesji na usługi).

Biorąc pod uwagę brzmienie § 2 ust. 4 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych, do analizowanego postępowania stosuje się również przepisy ustawy o umowie koncesji.

Przytoczone przepisy przewidują zatem dwa warianty wynagrodzenia koncesjonariusza. Pierwszym z nich jest wyłącznie prawo do korzystania z przedmiotu koncesji (działalności, do której wykonywania koncesjonariusz został upoważniony na podstawie umowy koncesji) albo prawo do korzystania z przedmiotu koncesji wraz z płatnością koncesjodawcy. Wynagrodzenie nie musi więc być wypłacane, choćby częściowo w formie pieniężnej.

W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia sytuacją, w której strony planują zawrzeć umowę przewidującą konkretne zachowania się partnerów wobec siebie. Z umowy tej wynikają zatem wzajemne prawa i obowiązki jednej strony umowy wobec drugiej i odwrotnie.

W sytuacji gdy obaj kontrahenci realizują wzajemnie na swoją rzecz ekwiwalentne świadczenia, każdy z nich powinien rozpoznać transakcję opodatkowaną VAT. W rezultacie, każda ze stron transakcji występuje jednocześnie w charakterze dostawcy i nabywcy świadczenia.

Niezbędne jest zatem określenie charakteru świadczenia ZDM. Czynności wykonywane przez organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy mogą być bowiem zaliczone do jednej z dwóch kategorii:

- czynności w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane oraz
- czynności wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Powyższa dychotomia znajduje odzwierciedlenie w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

W przypadku wykonywania czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy mają status typowych podatników VAT. Spoczywają zatem na nich obowiązki w zakresie dokumentowania, ewidencjonowania i zapłaty podatku.

W analizowanej sprawie, czynności wykonywane przez ZDM na rzecz Partnera Prywatnego wykonywane będą w oparciu umowę cywilnoprawną, którą stanowi umowa ws. Przejść podziemnych. W świetle brzmienia art. 15 ust. 6 ustawy o VAT uzasadnia to traktowanie Koncesjodawcy jako podatnika VAT. Celowym jest zatem ustalenie, czy świadczenie wykonywane przez Koncesjodawcę spełnia przesłanki uznania go za usługę w rozumieniu przepisów o VAT.

W oparciu o ugruntowaną praktykę polskich sądów administracyjnych i organów podatkowych, wymienić można szczegółowe przesłanki pozwalające na stwierdzenie, czy określona czynność powinna zostać uznana na gruncie VAT za świadczenie usług. W tym kontekście, należy wymienić następujące warunki:

- w ramach danego stosunku prawnego muszą istnieć co najmniej dwa podmioty, z których jeden będzie świadczył usługi, drugi zaś będzie ich konsumentem (przesłanka ta wynika przykładowo z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: **TSUE**) z 29 lutego 1996 r. w sprawie C-215/94 *Jürgen Mohr przeciwko Finanzamt Bad Segeberg*),
- stosunek prawny łączący usługodawcę i usługobiorcę opiera się na zasadzie wzajemności (przykładowo wyrok TSUE z 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 *R. J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*),
- pomiędzy daną usługą a otrzymanym w zamian za jej wykonanie wynagrodzeniem istnieje bezpośredni i czytelny związek (przykładowo wyrok TSUE z 5 lutego 1981 r. w sprawie C-154/80 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Association coopérative „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA”*).

Z powyższego wynika, że usługa jest świadczeniem, w przypadku którego istnieje zarówno świadczeniodawca, jak i bezpośredni konsument, beneficjent świadczenia odnoszący z niego korzyść. Ponadto, zasadniczo, świadczenie jest opodatkowane, jeżeli jest odpłatne, czyli odbywa się za wynagrodzeniem. W naszej ocenie, wymienione powyżej warunki zostały w niniejszej sprawie spełnione.

Co więcej, analizowana umowa ws. Przejść podziemnych będzie miała charakter dwustronnie zobowiązujący. Zarówno na Podmiot Publiczny, jak i na Partnera Prywatnego nałożone będą bowiem określone obowiązki i skorelowane z prawami drugiej strony. W ramach planowanej umowy należy wyodrębnić następujące świadczenia stron:

- Podmiot Publiczny udziela Partnerowi Prywatnemu prawa do pobierania pożytków z przedmiotu partnerstwa publiczno-prywatnego, w tym przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej w Przejściach podziemnych,
- Podmiot Publiczny wydzierżawia Partnerowi Prywatnemu nieruchomości, tj. Przejścia podziemne; w zamian za ustanowienie dzierżawy, Podmiot Publiczny otrzymuje czynsz dzierżawny (zawierający opłatę stałą oraz dodatkową część czynszu dzierżawnego w wysokości przedstawionej w ofercie Podmiotu Prywatnego),
- Partner Prywatny realizuje przedsięwzięcie (na pierwszym etapie – przebudowę Przejść podziemnych) finansując inwestycję z własnych środków,
- Partner Prywatny prowadzi w Przejściach podziemnych działalność gospodarczą w szczególności poprzez udostępnianie np. w formie najmu lub dzierżawy części powierzchni Przejść podziemnych; w zamian za prowadzenie działalności gospodarczej, Podmiot Prywatny otrzymuje od podmiotów trzecich stosowne wynagrodzenie),
- Partner Prywatny jest obowiązany do wykonywania obowiązków w Fazie Zarządzania o Utrzymaniu również w stosunku do Nieruchomości niesłużących do prowadzenia działalności gospodarczej.
- Partner Prywatny dokonuje zwrotnego przekazania na rzecz Podmiotu Publicznego nakładów poniesionych na inwestycję po upływie określonego w umowie czasu.

W konsekwencji, stwierdzić należy, że strony planują zawrzeć umowę przewidującą konkretne zachowania się partnerów wobec siebie. Z umowy tej wynikają zatem wzajemne prawa i obowiązki jednej strony umowy wobec drugiej i odwrotnie. Oba podmioty będą wykonywać odpłatne świadczenia opodatkowane VAT.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Jako przykłady rozstrzygnięć potwierdzających tę tezę można wymienić następujące interpretacje indywidualne:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 kwietnia 2014 r., nr ILPP2/443-14/14-6/MN: „W konsekwencji, świadczenie Wnioskodawcy, polegające na udzieleniu prawa do wykonywania przedmiotu koncesji (zarządzania obiektem wraz z prawem pobierania pożytków) oraz udostępnianie przedmiotu koncesji, a także usługa świadczona przez Koncesjonariusza – pełnienie funkcji Operatora

Centrum Kongresowo-Kulturalnego, polegające na zagospodarowaniu, utrzymaniu, eksploatacji i zarządzaniu, w tym administrowaniu obiektem i jego wyposażeniem – stanowią odpłatne świadczenia usług, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy”;

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 czerwca 2013 r., nr IBPP1/443-116/13/LSz: „Zatem pomiędzy stronami umowy będzie istniała relacja zobowiązaniowa, którą należy traktować jako wzajemne świadczenie za wynagrodzeniem. Oznacza to, że w przedmiotowej sprawie świadczenie Wnioskodawcy tj. przyznanie praw do eksploatacji parkingu podziemnego i podstrefy płatnego parkowania na rzecz podmiotu prywatnego spełnia warunki do uznania tej czynności za odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, że czynność przekazania przez Wnioskodawcę na rzecz partnera prywatnego prawa do eksploatacji parkingu podziemnego i podstrefy płatnego parkowania oraz pobierania z nich korzyści w postaci opłat od użytkowników parkingów nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, należało uznać za nieprawidłowe”;
- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 listopada 2012 r., nr ITPP2/443-1038/12/EK: „Biorąc pod uwagę powyższe oraz treść powołanych przepisów należy stwierdzić, że udostępnienie przez Gminę powstałej w ramach ww. inwestycji przystani koncesjonariuszowi w celu jej eksploatacji i czerpania zysków, będzie stanowiło świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a odpłatnością dla Gminy będzie świadczenie koncesjonariusza polegające na zarządzaniu, udostępnianiu i utrzymaniu przystani żeglarskiej”.

Należy jednak podkreślić, że w praktyce podatkowej mamy do czynienia z niejednołitym traktowaniem świadczeń wykonywanych przez strony umowy koncesji. Przykładowo, w wyroku WSA w Gdańsku z 10 września 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 772/13 sąd stwierdził, że: *„z istoty swej umowa realizowana w ramach partnerstwa publiczno-prawnego wyklucza sytuację, że jeden z podmiotów świadczy na rzecz drugiego. Podmioty te wspólnie zobowiązują się, poprzez podział zadań i ryzyka, do realizacji przyjętego zadania publicznego na zasadzie podziału zadań i ryzyka. Ewentualna korzyść podmiotu prywatnego nie może być w tym wypadku rozpatrywana jako forma odpłatności za poczynione nakłady”*.

W związku z powyższym oraz biorąc pod uwagę skalę projektów realizowanych z wykorzystaniem umowy koncesji, rekomendujemy wystąpienie z wnioskiem o interpretację indywidualną rozstrzygającą kwestię traktowania umów w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako podstawy do rozpoznania opodatkowanych VAT świadczeń obu stron.

Zwracamy uwagę, że w odniesieniu do wszystkich opisanych poniżej czynności, które zgodnie z Opinią w części dotyczącej Przejść podziemnych stanowią świadczenie usług opodatkowanych VAT, zastosowanie znajduje podstawowa stawka podatku wynosząca 23%.

3. Charakter realizacji inwestycji przez Partnera Prywatnego (inwestycja w obcym środku trwałym)

W naszej ocenie, Partner Prywatny będzie realizował inwestycję w obcym środku trwałym.

W ustawie o VAT oraz w ustawach o podatkach dochodowych brak jest definicji tego pojęcia. Ustawa o CIT zawiera natomiast definicję pojęcia „inwestycji”. Zgodnie z art. 4a pkt 1 ustawy o CIT, inwestycje to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1047, z późn. zm.). Środki trwałe w budowie to – w myśl art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości – zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że za inwestycje w obcych środkach trwałych uznaje się poniesione przez podatnika nakłady na ulepszenie (polegające na przebudowie, rozbudowie), rekonstrukcję, adaptację lub modernizację środka trwałego używanego przez niego w prowadzonej działalności gospodarczej, a niestanowiącego jego własności. Z ugruntowanej praktyki wynika, że dotyczy to środka trwałego używanego np. na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Podmiot ponoszący nakłady musi zatem dysponować tytułem prawnym do obcego składnika majątku trwałego.

Z § 13 ust. 1 projektu umowy z Partnerem Prywatnym wynika, że ZDM na czas obowiązywania umowy wydzierżawi Partnerowi Prywatnemu Nieruchomości z wyłączeniem Nieruchomości niesłużących do prowadzenia działalności gospodarczej (zdefiniowane w § 1 pkt 19 projektu umowy ws. Przejść podziemnych). Innymi słowy przedmiotem dzierżawy ma być wyłącznie powierzchnia obiektów służąca do prowadzenia działalności gospodarczej, tj. powierzchnie handlowe i toalety udostępniane za odpłatnością natomiast części „publiczne” przejść nie będą stanowiły przedmiotu dzierżawy. Ponadto, zgodnie z § 13 ust. 11 projektu umowy Partner Prywatny jest obowiązany do wykonywania obowiązków w Fazie Zarządzania o Utrzymaniu również w stosunku do Nieruchomości niesłużących do prowadzenia działalności gospodarczej.

Nakłady realizowane przez Partnera Prywatnego powstaną, co do zasady, w okresie gdy Przejścia podziemne będą mu udostępnione w formie dzierżawy. W związku z tym, realizowane przez niego nakłady będą stanowiły inwestycję w obcym środku trwałym w rozumieniu art. 16a ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, o ile przejmie do użytkowania przedmiot inwestycji i będzie używał go w swojej działalności gospodarczej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 czerwca 2006 r., sygn. akt III SA/WA 12/05: *„Jako inwestycję w obcym środku trwałym należy rozumieć ogół kosztów poniesionych przez podatnika na przystosowanie wynajmowanego przez niego lub wydzierżawianego obiektu do stanu zdatnego do użytkowania przez podatnika (Podatek dochodowy od osób prawnych Komentarz pod red. J. Marciniuka, Wydawnictwo C.H. BECK Warszawa 2004, s. 459). Przez wzgląd na postanowienia wyżej przytoczonego przepisu stwierdzić należy, że w przypadku inwestycji w obcym środku trwałym wydatki podlegają amortyzacji po przyjęciu inwestycji do użytkowania zaś w koszty uzyskania przychodu wliczone mogą być odpisy amortyzacyjne”*.

4. Wniesienie wkładu własnego przez Podmiot Publiczny

4.1. Traktowanie czynności na gruncie VAT

Przekazanie wkładu własnego jest wyrazem współpracy stron umowy. Podmiot Publiczny udostępnia Parterowi Prywatnemu wkład umożliwiając mu realizację przedsięwzięcia. Wraz z zakończeniem współpracy, składnik majątku przekazywany jest zwrótnie do Podmiotu Publicznego.

Elementem niezbędnym dla istnienia partnerstwa publiczno-privatnego jest wniesienie wkładu własnego przez Podmiot Publiczny. Z przedstawionego przez ZDM Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych wynika, że pod pojęciem wkładu własnego należy rozumieć świadczenie Podmiotu Publicznego polegające na wniesieniu składnika majątkowego w celu realizacji przedsięwzięcia, na zasadach szczegółowo określonych w umowie. Dokument przewiduje również, że ZDM wydzierżawia Partnerowi Prywatnemu Nieruchomości z wyłączeniem Nieruchomości niesłużących do prowadzenia działalności gospodarczej (zdefiniowane w § 1 pkt 19 projektu umowy ws. Przejść podziemnych) na okres obowiązywania umowy (tj. na 30 lat).

Wzór umowy ws. Przejść podziemnych przewiduje również, że w zamian za przekazanie wkładu własnego, Podmiot Prywatny uiszcza na rzecz ZDM czynsz dzierżawny oraz opłatę stałą. Zasady uiszczania tych opłat ukształtowano następująco:

- czynsz dzierżawny będzie płatny począwszy od następnego miesiąca po pierwszym odbiorze częściowym (odbiorze pierwszego Przejścia podziemnego) – w początkowym okresie czynsz dzierżawny będzie płatny w wysokości połowy kwoty ustalonej w ofercie Partnera Prywatnego,
- czynsz dzierżawny w pełnej wysokości będzie płatny od następnego miesiąca po odbiorze końcowym (odbiorze wszystkich Przejść podziemnych),
- opłata stała w wysokości ustalonej odrębnie dla każdego z Przejść podziemnych będzie płatna począwszy od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym nastąpił odbiór danego obiektu.

Biorąc pod uwagę powyższe uregulowania, wniesienie wkładu własnego przez ZTM będzie stanowić odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT. We Wzorze umowy ws. Przejść podziemnych prawidłowo wyodrębniono zatem kwoty netto i kwotę podatku VAT dla czynszu dzierżawnego. Natomiast w związku

z wskazaniem wyłącznie kwoty brutto w odniesieniu do opłaty stałej, kwotę podatku należy obliczyć metodą w stu.

4.2. Zakres prawa do odliczenia po stronie Partnera Prywatnego

Zgodnie z wcześniejszymi uwagami, podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów związanych z czynnościami opodatkowanymi. Nabycie od Podmiotu Publicznego usługi udostępnienia wkładu własnego pozostaje w bezpośrednim związku z opodatkowanymi świadczeniami Partner Prywatnego wykonywanymi w ramach analizowanej umowy. Będzie on zatem uprawniony do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego z tego tytułu.

5. Prowadzenie działalności projektowo-inwestycyjnej przez Partnera Prywatnego. Utrzymanie obiektu

5.1. Traktowanie czynności na gruncie VAT

Zgodnie z przedstawioną dokumentacją i przekazanymi informacjami, w ramach etapu inwestycyjnego, Partner Prywatny realizuje swoje zadania związane z zaprojektowaniem i przebudową Przejść podziemnych, po czym w fazie eksploatacji utrzymuje on obiekt i zarządza nim.

Zgodnie z § 6 ust. 1 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych, Partner Prywatny zobowiązuje się do wykonania dokumentacji projektowej, specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych oraz dokumentacji powykonawczej. Dodatkowo, w § 8 ust. 1 przewidziano, że wszelkie przysługujące Partnerowi Prywatnemu autorskie prawa majątkowe dotyczące zostaną przeniesione na Podmiot Publiczny.

Obowiązki Partnera Prywatnego na etapie budowy zostały określone w § 9 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych. Zobowiązał się on do przebudowy Przejść podziemnych w zakresie określonym projektem budowlanym, specyfikacją techniczną wykonania i odbioru robót budowlanych, projektami wykonawczymi, ekspertyzą stanu technicznego i koncepcją architektoniczną oraz uzyskania ostatecznych i prawomocnych decyzji na użytkowanie i innych decyzji wymaganych przez przepisy prawa.

W naszej ocenie, wymienione powyżej czynności spełniają warunki uznania ich za świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT. Istnieje bowiem stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, w ramach którego usługa jest świadczona, a w zamian za wykonanie usługi zostało przewidziane wynagrodzenie. Odpłatny charakter świadczenia usług nie oznacza, że zapłata utożsamiana jest jedynie ze świadczeniem pieniężnym – świadczenie o charakterze rzeczowym także będzie wynagrodzeniem, bowiem ma miejsce konkretna korzyść za dokonywane świadczenie. W związku z przeniesieniem na Partnera Prywatnego uprawnienia do pobierania pożytków z przedmiotu partnerstwa publiczno-prywatnego, warunek ten należy uznać za spełniony.

Do podobnych wniosków prowadzi analiza świadczenia wykonywanego przez Partnera Prywatnego w fazie eksploatacji projektu. Zgodnie z § 16 ust. 1 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych jego obowiązkiem jest utrzymanie techniczne Przejść podziemnych zgodnie z dokumentacją projektową oraz zarządzanie obiektami.

5.2. Zakres prawa do odliczenia po stronie ZDM

W zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług prawo do odliczania podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług uzależnione jest od ich powiązania ze sprzedażą opodatkowaną. Na gruncie Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych związek usług nabywanych przez ZDM z działalnością opodatkowaną VAT należy ocenić jako częściowy.

W § 1 pkt 3 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych pojęcie czynszu dzierżawnego zdefiniowano bowiem jako płatność gotówkową na rzecz Podmiotu Publicznego, której wysokość zaproponował Partner Prywatny w ofercie, o której to płatności mowa w § 13 ust. 3. Przy czym, przedmiotem dzierżawy ma być wyłącznie

powierzchnia obiektów służąca do prowadzenia działalności gospodarczej, tj. powierzchnie handlowe i toalety udostępniane za odpłatnością. W szczególności części „publiczne” przejść nie będą stanowiły przedmiotu dzierżawy.

Oплата stała stanowi z kolei, zgodnie z § 1 pkt 3 Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych, opłatę za użytkowanie części obiektów, w których jest prowadzona działalność gospodarcza, ustaloną przez Podmiot Publiczny, w wysokości określonej w § 13 ust. 4.

Oплата stała została również jednoznacznie przyporządkowana do przekazania na rzecz Partnera Prywatnego tej części Przejść podziemnych, w których prowadzona jest działalność gospodarcza. Nie dotyczy ona ciągów pieszych i pomieszczeń technicznych.

Naszym zdaniem, w związku z powyższym, istnieje ryzyko uznania, że analizowane zakupy mają związek zarówno z działalnością ZDM opodatkowaną VAT, jak i z celami innymi niż działalność gospodarcza. Zasadniczą część powierzchni przejść podziemnych służy bowiem realizacji zadań ze sfery imperium ZDM. Istotą funkcjonowania ciągów pieszych jest zapewnienie możliwości przemieszczania się pomiędzy poszczególnymi częściami miasta. Podmiotowi Prywatnemu nie sposób przypisać statusu podatnika VAT w tym zakresie. Realizuje on zadania organu władzy publicznej. Skutkiem tego podejścia byłaby konieczność ograniczenia zakresu odliczenia VAT w oparciu o proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h. ustawy o VAT. Ku takiej interpretacji skłaniają nas również wyjaśnienia przekazane przez ZDM w korespondencji e-mail z 9 maja 2017 r.

6. Przekazanie zwrotne przez Partnera Prywatnego na rzecz Podmiotu Publicznego nakładów poniesionych na inwestycję

W analizowanej sytuacji, Partner Prywatny poczyni nakłady na nieruchomościach stanowiących własność Podmiotu Publicznego. W efekcie tych działań powstaną elementy infrastruktury, których własność będzie nierozdzielnie związana z własnością nieruchomości Podmiotu Publicznego. Zatem po zakończeniu dzierżawy, Partner Prywatny będzie posiadał roszczenie w stosunku do Podmiotu Publicznego o zwrot poniesionych nakładów. Przedmiotem rozliczenia będzie zatem wartość poniesionych nakładów na budowę, która spowoduje pozbawienie go roszczeń o zwrot nakładów. Przekazanie zwrotne nakładów należy zatem traktować jako zbycie prawa majątkowego przysługującego Partnerowi Prywatnemu względem ZDM.

W związku ze zrzeczeniem się roszczenia, nie będzie ponoszona dodatkowa odpłatność. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Niemniej jednak, z unormowań zawartych w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT wynika, że w pewnych, ściśle określonych przypadkach, również nieodpłatne świadczenie usług należy uznać za spełniające definicję odpłatnego świadczenia usług, które na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Dzieje się tak w sytuacji, gdy nieodpłatne świadczenie usług nie jest związane z działalnością gospodarczą podatnika. W przypadku zaś, gdy nieodpłatne świadczenie jest z taką działalnością gospodarczą związane – na mocy art. 8 ust. 2 ustawy o VAT nie podlega ono opodatkowaniu.

W naszej ocenie w omawianym przypadku, zwrotne przekazanie nakładów przez Partnera Prywatnego nie podlega opodatkowaniu VAT jako nieodpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Jak wynika z wcześniejszych rozważań, w niniejszej sprawie mamy do czynienia z usługami świadczonymi przez Partnera Prywatnego na rzecz ZDM tj. robotami budowlanymi oraz usługami utrzymania i zarządzania Przejściami podziemnymi. Przekazanie zwrotne nakładów pozostaje w ścisłym związku z działalnością Partnera Prywatnego w tym zakresie.

Zwracamy uwagę, że uznanie zwrotnego przekazania nakładów za zdarzenie niepodlegające może mieć niekorzystne skutki dla Partnera Prywatnego. Przyjęcie powyższej kwalifikacji może spowodować zakwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu związanych z nim zakupów. Rozwiązaniem

pozwalającym zminimalizować to ryzyko jest wprowadzenie odpłatności na rzecz Partnera Prywatnego w związku z przekazaniem nakładów. Powyższe wątpliwości nie dotyczą sytuacji, wcześniejszego niż zakładane zakończenia umowy wskutek odstąpienia lub wypowiedzenia umowy przez jedną ze stron. W takim wypadku, z przekazaniem zwrotnym nakładów będzie wiązać się konieczność uiszczenia opłaty.

III. PODSUMOWANIE I REKOMENDACJE

- W naszej ocenie, w opisanych okolicznościach, Partner Prywatny będzie realizował inwestycję w obcym środku trwałym.
- Wniesienie wkładu własnego przez Podmiot Publiczny będzie stanowić odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT. We Wzorze umowy ws. Przejść podziemnych prawidłowo wyodrębniono zatem kwoty netto i kwotę podatku VAT dla czynszu dzierżawnego. Natomiast w związku z wskazaniem wyłącznie kwoty brutto w odniesieniu do opłaty stałej, kwotę podatku należy obliczyć metodą w stu.
- Nabycie od Podmiotu Publicznego usługi udostępnienia wkładu własnego pozostaje w bezpośrednim związku z opodatkowanymi świadczeniami Partner Prywatnego wykonywanymi w ramach analizowanej umowy. Będzie on zatem uprawniony do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego z tego tytułu.
- Naszym zdaniem, czynności w zakresie projektowo-inwestycyjnym oraz utrzymania obiektów spełniają warunki uznania ich za świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT i będą podlegać opodatkowaniu VAT.
- Związek usług nabywanych przez ZDM z działalnością opodatkowaną VAT należy na gruncie Wzoru umowy ws. Przejść podziemnych ocenić jako częściowy. W szczególności, istnieje ryzyko uznania, że analizowane zakupy mają związek zarówno z działalnością ZDM opodatkowaną VAT, jak i z celami innymi niż działalność gospodarczą W związku z powyższym ZDM będzie miało prawo do odliczenia VAT w oparciu o proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a-2h. ustawy o VAT.
- Przekazanie zwrotne przez Partnera Prywatnego na rzecz Podmiotu Publicznego nakładów poniesionych na inwestycję nie stanowi odrębnej czynności opodatkowanej VAT.

C. Rekomendacje dotyczące wniosków o interpretację indywidualną

- Biorąc pod uwagę wartość projektów oraz niejednorodną praktykę sądów administracyjnych i organów podatkowych, w naszej ocenie, celowym jest wystąpienie z wnioskami o interpretacje indywidualne rozstrzygające kwestię traktowania umów publiczno-prywatnego oraz koncesji jako podstawy do rozpoznania opodatkowanych VAT świadczeń obu stron.

IV. STAN PRAWNY

Przygotowując niniejszą Opinię uwzględniono brzmienie przepisów następujących aktów prawnych:

- I. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.; **ustawa o VAT**),
- II. dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. z 2006 r. L 347, s. 1, dalej: **Dyrektywa VAT**),
- III. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.; **ustawa o CIT**),
- IV. ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym. (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 696 z późn. zm.; **ustawa o PPP**),
- V. ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi. (Dz. U. poz. 1920; **ustawa o umowie koncesji**),

VI. ustawy z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi. (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 113; **ustawa o koncesji**).

Zastrzegamy, że niniejsza opinia została sporządzona z uwzględnieniem brzmienia przepisów prawa obowiązujących w momencie jej przygotowania. W zakresie, w jakim nasza opinia powołuje się na orzecznictwo sądów administracyjnych oraz praktykę organów podatkowych, uwzględnia ona rozstrzygnięcia wydane przed jej sporządzeniem. Nie możemy wykluczyć, że w przyszłości, orzecznictwo i praktyka ulegną zmianie lub dominować będzie stanowisko odmienne niż obecnie.

Mamy nadzieję, iż niniejsza opinia będzie dla Państwa pomocna. W przypadku jakichkolwiek pytań pozostajemy do dyspozycji.