

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM WPROWADZONE USTAWĄ O PARTNERSTWIE PUBLICZNO–PRYWATNYM

1. Uwagi ogólne

Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno–prywatnym¹⁷⁵ wprowadziła modyfikację tylko tych ustaw podatkowych, które odnoszą się do opodatkowania dochodu. Nie wprowadziła jakichkolwiek zmian w aktach prawnych związanych z funkcjonowaniem podatków obrotowych i majątkowych. Wprowadzone zmiany mają na celu doprecyzowanie zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podmioty sektora prywatnego i publicznego działające w ramach partnerstwa publiczno–prywatnego. Podkreślić bowiem należy, że podmioty działające w tej formule uzyskując dochody podlegają podstawowym regułom wynikającym z ustaw podatkowych dotyczących opodatkowania dochodu. Z uwagi jednak na szczególną formę, w której prowadzona jest przedmiotowa działalność gospodarcza, gdzie obok typowych przedsiębiorców udział biorą jednostki publiczne, zdecydowano się wprowadzić regulacje szczególne. Dotyczą one przede wszystkim zwolnień podatkowych, które odnoszą się do dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców od partnerów publicznych. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie i analizę przepisów zawartych w ustawach podatkowych, wprowadzonych ustawą o partnerstwie publiczno–prywatnym. Na wstępie przedstawione zostaną regulacje dotyczące przedmiotowej tematyki znajdujące się w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁷⁶ oraz ustawie

175 Dz.U. Nr 169, poz. 1420 – dalej powoływana jako u.p.p.p.

176 Tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 350 ze zm. – dalej powoływana jako u.p.d.f.

z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁷⁷, a następnie w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁷⁸.

2. Regulacje zawarte w aktach regulujących opodatkowanie dochodów osób fizycznych, wprowadzone ustawą o partnerstwie publiczno–prywatnym

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono w art. 21 ust. 1 pkt 122 zwolnienie podatkowe. Zgodnie z tym przepisem wolny od podatku dochodowego jest wkład własny podmiotu publicznego, o którym mowa w art. 4 pkt 6 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym, otrzymany przez partnera prywatnego i przeznaczony na cele określone w ustawie o partnerstwie publiczno–prywatnym, z zastrzeżeniem ust. 19.

Analiza tego przepisu wskazuje, że zwolnieniu podlegają dochody uzyskiwane przez partnera prywatnego, działającego w ramach ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnej, gdy łącznie spełnione będą trzy warunki.

Zgodnie z pierwszym z nich, przysporzenie uzyskiwane przez partnera prywatnego powinno być wkładem własnym w rozumieniu art. 4 pkt 6 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym.

W świetle tego przepisu wkład własny to wkład podmiotu publicznego polegający w szczególności na:

- a) sfinansowaniu części kosztów realizacji przedsięwzięcia, w tym dopłaty do usług świadczonych przez partnera prywatnego w ramach przedsięwzięcia,
- b) wniesieniu przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55 Kodeksu cywilnego, nieruchomości lub rzeczy ruchomej, licencji i innych wartości niematerialnych lub prawnych, jeżeli służą realizacji przedsięwzięcia.

177 Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.

178 Tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 ze zm. – dalej powoływana jako u.p.d.p.

W kontekście przedstawionej definicji wskazać należy, iż przyzysporzenia zwolnione od podatku na podstawie ww. przepisu pochodzić mogą jedynie od podmiotów publicznych. Nie mogą więc być zwolnione środki przekazane od przedsiębiorcy, czy innego podmiotu będącego partnerem prywatnym. Jest to o tyle istotne, że zgodnie z art. 5 u.p.p.p. podmioty ubiegające się o zawarcie umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym mogą zawrzeć umowę lub porozumienie w celu wspólnego ubiegania się o zawarcie umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym. W takiej sytuacji mamy więc do czynienia z sytuacją, w której po jednej stronie umowy jest podmiot publiczny po drugiej kilka podmiotów z sektora prywatnego, które mogą potencjalnie być zainteresowane przekazywaniem między sobą dochodów.

W tym miejscu można postawić pytanie, czy zwolnione będą dochody uzyskiwane przez partnera prywatnego od podmiotu publicznego nie związanego z tym podmiotem umową o partnerstwie publiczno–prywatnym? Wydaje się, że należy w tym przypadku udzielić odpowiedzi przeczącej. Oznacza to, że zwolnione mogą być jedynie środki przekazane partnerowi prywatnemu od podmiotu publicznego, który jest związany ww. umową. Aczkolwiek analiza językowa art. 21 ust. 1 pkt 122 u.p.d.f. w zw. z art. 4 pkt 6 u.p.p.p. budzić mogą w tym zakresie wątpliwości, to jednak z art. 18 pkt 4 u.p.p.p. wynika, że umowa w partnerstwie publiczno–prywatnym powinna określać m.in. zobowiązania podmiotu publicznego, w tym wielkość, zasady i terminy wnoszenia wkładu własnego, jeżeli wkład taki jest przewidywany, a także zasady dysponowania tym wkładem. Trudno jest przypuszczać, aby umowa zawarta przez jeden podmiot publiczny określała zobowiązania innego podmiotu publicznego.

Podkreślić należy, że ww. rodzaje wkładów przekazanych partnerowi prywatnemu przez podmiot publiczny mają jedynie charakter przykładowy. Świadczy o tym sformułowanie „w szczególności”. Oznacza to, że każde przysporzenie uzyskiwane od podmiotu publicznego służące realizacji przedsięwzięcia, dla którego powołano partnerstwo będzie objęte zwolnieniem. Nie ma przy tym znaczenia, czy będzie to świadczenia pieniężne, czy też będzie ono miało charakter naturalny np. wykonanie określonych usług przez podmiot publiczny na rzecz podmiotu prywatnego.

Drugim warunkiem zastosowania zwolnienia jest to, aby przysporzenie przeznaczone było na cel określony w umowie o partnerstwie publiczno–prywatnym. Zgodnie z art. 18 pkt 1 u.p.p.p. mowa o partnerstwie publiczno–prywatnym określa w szczególności cel i przedmiot przedsięwzięcia oraz harmonogram jego realizacji. W tym miejscu powstaje jednak pytanie, co oznacza, że wkład własny powinien być przeznaczony na ww. cel? Nie powinno być wątpliwości, że przysporzenie, które faktycznie służy do realizacji celu przedsięwzięcia korzysta ze zwolnienia. Wydaje się także, iż podobnie powinno być w sytuacji, gdy przysporzenie to co prawda czasowo nie służy realizacji określonego celu, ale wynika to z harmonogramu realizacji przedsięwzięcia. Z drugiej strony nie powinny natomiast korzystać ze zwolnienia środki wykorzystane na cele inne niż wynikające z umowy publiczno–prywatnej. Z powyższego wynika, że nie każde przysporzenie przekazane partnerowi prywatnemu jako wkład własny będzie objęte zwolnieniem.

Trzecim warunkiem zastosowania analizowanego zwolnienia wynikającym z łącznej analizy art. 21 ust. 1 pkt 122 w zw. z ust. 19 u.p.d.f. jest to, aby przysporzenie nie stanowiło zwrotu 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 lub akcji w spółce handlowej.

W tym przepisie wskazuje się *de facto* dwa przypadki, które uniemożliwiają zastosowanie zwolnienia. Pierwszy z nich ma miejsce, gdy środki przekazywane przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu rekompensują wydatki poniesione przez ten podmiot na wykonanie zadań objętych partnerstwem. W przeciwnym wypadku przedsiębiorca korzystałby dwukrotnie w związku z poniesionym wydatkiem – mógłby bowiem wydatki te zaliczyć do kosztów prowadzonej działalności gospodarczej (pomniejszenie podstawy opodatkowania) oraz zwolnić od opodatkowania dochody mu zwrócone w związku z poniesieniem tych wydatków (ponowne pomniejszenie podstawy opodatkowania). Podkreślić należy, że partner prywatny nie może zaliczyć do kosztów swojej działalności wydatków bezpośrednio sfinansowanych ze środków przekazanych przez podmiot publiczny w ramach wkładu

własnego. Wynika to z art. 23 ust. 1 pkt 56 u.p.d.f. W innym wypadku partner prywatny nieopodatkowany dochód przekazany mu w ramach wkładu własnego mógłby wliczyć do kosztów prowadzonej działalności gospodarczej, co skutkowałoby także podwójną korzyścią.

Drugi przypadek występuje, gdy partner publiczny środki uzyskane z wkładu własnego przeznacza na nabycie udziałów lub akcji w spółce handlowej. Nie ma przy tym znaczenia, czy działanie to ma związek z realizacją celu wynikającego z partnerstwa prywatno–publicznego, czy też nie.

W tym miejscu wskazać należy, że zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁷⁹ zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 122 u.p.d.f. stosuje się odpowiednio do podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Oznacza to, że przedsiębiorca objęty partnerstwem publiczno–prywatnym korzystający z opodatkowania w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie traktuje jako przychodu objętych tą formą opodatkowania przysporzeń uzyskanych od podmiotu publicznego w ramach wkładu własnego, o ile spełnione są trzy wyżej opisane warunki.

3. Regulacje zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, wprowadzone ustawą o partnerstwie publiczno–prywatnym

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono preferencje dotyczące zarówno podmiotów publicznych objętych umową o partnerstwie publiczno–prywatnej jak i ich partnerów prywatnych. W pierwszej kolejności przedstawione zostaną regulacje, których bezpośrednimi adresatami są jednostki publiczne.

Do tej grupy zaliczyć należy art. 12 ust. 4 pkt 18 u.p.d.p. W świetle tego przepisu do przychodów podlegających opodatkowaniu nie zalicza się wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym, przeka-

179 Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.

zanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym, przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym.

Przepis ten ma na celu wyłączenie z opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podmiot publiczny od partnera prywatnego¹⁸⁰ wynikających z umowy partnerstwa publiczno–prywatnego. Zwolnione są wszelkie otrzymane nieodpłatnie rzeczy lub prawa, o ile ich przekazanie objęte jest umową partnerską. W grę mogą więc wchodzić przysporzenia objęte przedmiotem przedsięwzięcia, sprecyzowane w umowie o partnerstwie, którym zgodnie z art. 4 pkt 4 u.p.p.p, mogą być m.in. działania polegające na zaprojektowaniu lub realizacji inwestycji publicznej, czy działanie na rzecz rozwoju gospodarczego, w tym zagospodarowania miasta. Jeśli więc w ramach umowy o partnerstwie podmiot publiczny uzyska nieodpłatnie projekt danej inwestycji publicznej lub własność nakładów poniesionych przez partnera prywatnego na nieruchomości należącej do podmiotu publicznego, wartość tych praw nie będzie powiększała przychodów objętych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Zaznaczyć należy, że wyżej przedstawione preferencje podatkowe dotyczyć mogą nie tylko podmiotów publicznych będących stroną umowy partnerskiej, ale także państwowej lub samorządowej osoby prawnej wykonującej zadania publiczne lub spółki handlowej z większociowym udziałem jednostki samorządu terytorialnego albo Skarbu Państwa. Podmiotom tym mogą być bowiem, zgodnie z umową o partnerstwie publiczno–prywatnym, przekazane składniki majątkowe po zakończeniu jej wykonywania, co wynika z art. 25 ust. 2 u.p.p.p.

Drugim przepisem dotyczącym podmiotów publicznych wprowadzonych do u.p.d.p. jest art. 12 ust. 4 pkt 19 tej ustawy. Zgodnie z nim do przychodów podlegających opodatkowaniu nie zalicza się nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepienięż-

180 Podkreślić należy, że analizowana preferencja ma miejsce nie tylko, gdy przysporzenie przekazywane jest przez podmiot publiczny będący stroną umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym, ale także gdy pochodzi od spółki kapitałowej założonej na podstawie tej umowy w celu realizacji zadania publicznego.

ny, którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne, o których mowa w art. 16a–16c, wniesiony przez podmiot publiczny, o którym mowa w ustawie o partnerstwie publiczno–prywatnym, do spółki, o której mowa w art. 19 ust. 1 tej ustawy.

Przepis ten odnosi się do sytuacji, w której podmiot publiczny i prywatny zawiązuje spółkę kapitałową. W skutek tego podmiot publiczny obejmujący udziały lub akcje w nowo powstałym podmiocie nie traktuje ich wartości jako własnego przychodu, jeśli na ich pokrycie wniósł środki trwałe lub inne wartości niematerialne, wymienione w ww. przepisach. Zaznaczyć należy, że środki te nie muszą być amortyzowane. Dotyczy to np. gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, które w świetle ww. regulacji w ogóle nie może być objęte amortyzacją.

Wskazać należy, że utworzenie spółki kapitałowej przez partnerów publiczno–prywatnych jest możliwe, o ile umowa o partnerstwie publiczno–prywatnym przewiduje, że jej utworzenie jest niezbędne w celu realizacji określonego zadania, dla którego powołano partnerstwo.

Kolejnym przepisem jest art. 15 ust. 1k pkt 1a u.p.d.p, który wprowadza zasady ustalenia kosztów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów lub akcji w spółce przez podmiot publiczny. Przepis ten może mieć zastosowanie w przypadku zbycia przez podmiot publiczny akcji lub udziałów posiadanych w spółce kapitałowej założonej w celu realizacji określonego zadania publiczno–prywatnego. Warunkiem jego zastosowania jest jednak to, aby sprzedaż udziałów lub akcji miała charakter odpłatny, a objęcie ich przez podmiot publiczny powinno nastąpić w zamian za wkład niepieniężny.

Zgodnie z tym przepisem koszt uzyskania przychodu w tym przypadku ustala się w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu własnego, o którym mowa w art. 4 pkt 6 lit. b) ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie.

Przepis ten wskazuje na dwa sposoby ustalenia kosztów uzyskania przypadków. Pierwszy ma zastosowanie do wszelkich środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, rzeczy ruchomych oraz nieruchomości, z wyjątkiem gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów. W tej sytuacji kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych przedmiotów ustalona zgodnie z art. 16 u.p.d.p. Jest nią w zależności od sposobu nabycia m.in. cena nabycia, koszt wytworzenia, wartość rynkowa. W przypadku gdy przedmiotem wkładu były środki amortyzowane, ich wartość powinna być pomniejszona o dokonane przez podmiot publiczny odpisy amortyzacyjne do momentu wniesienia wkładu do spółki. Jeśli natomiast zgodnie z odrębnymi przepisami przedmioty te objęte są aktualizacją, ich wartość, a więc i koszt uzyskania przychodów powinna być powiększona.

Drugi sposób ustalenia kosztów uzyskania przychodów odnosi się do gruntów i prawa wieczystego gruntów. W tym przypadku kosztem uzyskania jest kwota wydatków poniesionych na ich nabycie. Oznacza to, że uwzględnione mogą być jedynie faktycznie poniesione kwoty związane z nabyciem tych przedmiotów. Zależą one od trybu i formy nabycia. W sytuacji zakupu, kosztem jest kwota zapłacona zbywcy, powiększona o dodatkowe koszty umowy. W przypadku nieodpłatnego nabycia przez podmiot publiczny gruntu (darowizna) kosztem może być np. wydatek związany ze sporządzeniem aktu notarialnego przenoszącego własność. Nie jest nim natomiast wartość rynkowa samej nabywanej nieruchomości.

Do grupy przepisów zawartych w u.p.d.p. odnoszących się do partnerów prywatnych będących stronami umów o partnerstwie publiczno–prywatnej zaliczyć należy art. 17 ust. 1 pkt 42 tej ustawy. Zgodnie z nim wolny jest od podatku dochodowego wkład własny podmiotu publicznego, o którym mowa w art. 4 pkt 6 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym, otrzymany przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 19 ust. 1 tej ustawy, i przeznaczony na cele określone w ustawie o partnerstwie publiczno–prywatnym, z zastrzeżeniem ust. 7. Przepis o analogicznym zakresie znalazł się w u.p.d.f. Jest nim analizowany wyżej art. 21 ust. 1 pkt 122. Przedstawione wyżej rozważania dotyczące tego przepisu odnoszą się także do regulacji znajdują-

cej się w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, z tego też względu w tym miejscu będą one pominięte.

Podobnie jest z wyrażonym w art. 16 ust. 1 pkt 58 u.p.d.p. zakazem zaliczenia przez partnera prywatnego do kosztów swojej działalności wydatków bezpośrednio sfinansowanych ze środków przekazanych przez podmiot publiczny w ramach wkładu własnego. Analogiczny przepis znajduje się w opisanym wyżej art. 23 ust. 1 pkt 56 u.p.d.f.

Kolejnym przepisem odnoszącym się do sektora prywatnego jest art. 13 ust. 2 pkt 3 tej ustawy. Zgodnie z nim nie powstaje przychód w przypadku nieruchomości lub ich części przekazanych do używania nieodpłatnie w całości lub w części przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu lub spółce, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym, w ramach umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym, jeżeli jest ono przedmiotem wkładu własnego, o którym mowa w art. 4 pkt 6 tej ustawy.

Jest to wyjątek od zasady, wyrażonej w art. 13 ust. 1 u.p.d.p., zgodnie z którą w przypadku nieodpłatnego przekazania do używania danemu podmiotowi nieruchomości powstaje u niego przychód będący równowartością czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości, ustalony na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego samego rodzaju.

Zaznaczyć należy, że preferencja ta odnosi się zarówno do partnera prywatnego jak i spółki kapitałowej zawiązanej przez partnera prywatnego i podmiot publiczny, w celu realizacji umowy o partnerstwie.

Przepisem odnoszącym się do partnerów prywatnych jest także art. 15 ust. 1r u.p.d.p. Zgodnie z nim dla partnera prywatnego lub spółki, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym, określonych w umowie o partnerstwie publiczno–prywatnym, w przypadku nieodpłatnego przeniesienia na rzecz podmiotu publicznego lub innego podmiotu, o którym mowa w art. 25 ust. 2 tej ustawy, własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w terminie określonym w tej umowie, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych środków trwałych lub wartości niemate-

rialnych i prawnych, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

Przepis ten ma zastosowanie w sytuacji przekazywania składników majątkowych przez partnera prywatnego po zakończeniu realizacji danego zadania określonego w umowie o partnerstwie publiczno–prywatnym. Zdarzenie to może mieć miejsce na podstawie art. 25 ust. 1 u.p.p., który stanowi, że po zakończeniu wykonywania umowy partner prywatny lub spółka założona w celu realizacji określonego zadania publicznego przekazuje podmiotowi publicznemu składnik majątkowy będący przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym, w stanie nie pogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania, chyba że umowa o partnerstwie publiczno–prywatnym stanowi inaczej. Zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 25 ust. 2 tej ustawy umowa o partnerstwie publiczno–prywatnym może stanowić, że przekazanie składnika majątkowego po zakończeniu wykonywania umowy nastąpi na rzecz państwowej lub samorządowej osoby prawnej utworzonej na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, lub spółki handlowej z większościowym udziałem jednostki samorządu terytorialnego albo Skarbu Państwa.

Przekazując nieodpłatnie wskazane wyżej wartości partner prywatny wlicza w koszty różnicę między wartością początkową tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych a sumą odpisów amortyzacyjnych uwzględnionych w okresie dysponowani tym majątkiem.

4. Wnioski

Przedstawione wyżej regulacje zawarte w ustawach podatkowych dotyczących dochodu odnoszą się zarówno do partnerów prywatnych jak i podmiotów publicznych uczestniczących w partnerstwie publiczno–prywatnym. Podkreślić należy, że niektóre regulacje dotyczą także spółek kapitałowych powstałych w ramach umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym.

Partnerzy prywatni (zarówno osoby fizyczne jak i prawne) korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego, gdy łącznie spełnione będą trzy następujące warunki:

- przysporzenie uzyskiwane przez partnera prywatnego powinno być wkładem własnym w rozumieniu art. 4 pkt 6 ustawy o partnerstwie publiczno–prywatnym;
- przysporzenie przeznaczone jest na cel określony w umowie o partnerstwie publiczno–prywatnym;
- przysporzenie nie stanowiło zwrotu wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego oraz nie są to środki przeznaczone na nabycie udziałów lub akcji w spółce handlowej.

Podmioty z sektora prywatnego objęte są zakazem zaliczenia do kosztów swojej działalności wydatków bezpośrednio sfinansowanych ze środków przekazanych przez podmiot publiczny w ramach wkładu własnego.

Zgodnie z kolejną regułą u partnerów prywatnych nie powstaje przychód w przypadku nieruchomości lub ich części przekazanych im do używania nieodpłatnie w całości lub w części przez podmiot publiczny. Ma ona jednak zastosowania do podmiotów objętych jedynie u.p.d.p., nie dotyczy więc partnerów prywatnych będącymi osobami fizycznymi. Zasada ta odnosi się także do spółek kapitałowych powstałych na skutek działań partnera prywatnego i podmiotu publicznego.

Kolejna regulacja odnosząca się również jedynie do partnerów objętych u.p.d.p. ma zastosowanie w sytuacji przekazywania składników majątkowych przez partnera prywatnego po zakończeniu realizacji danego zadania określonego w umowie o partnerstwie publiczno–prywatnym. W tym przypadku partner publiczny wlicza w koszty różnicę między wartością początkową tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych a sumą odpisów amortyzacyjnych uwzględnionych w okresie dysponowania tym majątkiem

W odniesieniu do podmiotów publicznych istotna jest reguła, zgodnie z którą do przychodów podlegających opodatkowaniu nie zalicza się wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących

przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym, przekazanych w ramach partnerstwa.

Zgodnie z innym przepisem podmiotowi publicznemu do przychodów podlegających opodatkowaniu nie zalicza się nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych przez ten podmiot w spółce utworzonej w ramach umowy o partnerstwie publiczno–prywatnym.

Zwrócić także należy na art. 15 ust. 1k pkt 1a u.p.d.p, który wprowadza zasady ustalenia kosztów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów lub akcji w spółce przez podmiot publiczny. Zgodnie z tym przepisem koszt uzyskania przychodu w tym przypadku ustala się w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu własnego, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie.