

**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**  
Centrala Spółki

**Departament Rachunkowości**

Dział Podatków

tel. 022 589 43 31

faks 022 589 43 61

[ds@pgnig.pl](mailto:ds@pgnig.pl)

**Pan Tomasz Ziembicki**

Dyrektor Departamentu Majątku i  
Administracji

Warszawa, 13.04.2018 r.

Wasz znak: DW/WS/71/2018

Nasz znak:

Dot.: określenia stawki VAT dla zbycia w formie aportu na rzecz spółki PSG sp. z o.o. praw do nieruchomości położonej w Warszawie przy ul. Kruczej 6/14.

Szanowny Panie Dyrektorze,

W związku z otrzymanym pismem z dnia 5.03.2018 r., uzupełnionym korespondencją e-mail z dnia 27.03.2018 r., zawierającym prośbę o określenia stawki podatku VAT dla aportu na rzecz spółki PSG sp. z o.o., biorąc pod uwagę informacje zawarte w Państwa piśmie tj.:

1. Przedmiotem aportu będzie prawo współużytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej położonej w Warszawie przy ul. Kruczej 6/14 oraz części posadowionego na gruncie siedmiokondygnacyjnego budynku biurowego o powierzchni całkowitej 11 717,7 m<sup>2</sup> i posadowionych na gruncie naniesień w postaci budowli – garażu podziemnego.
2. PGNiG S.A. nabyła na podstawie decyzji nr 196/95 z dnia 4.4.1995 r. wydanej przez Wojewodę Mazowieckiego, z mocy prawa z dniem 5.12.1990 r. prawo współużytkowania wieczystego gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa oraz nabyła prawo własność budynku i urządzeń znajdujących się na gruncie.

3. Nieruchomość znajduje się na działce nr ew. 145, posiada pow. 0,3138 ha w obrębie 5-05-04 w Dzielnicy Śródmieście.

4. Nieruchomość jest opisana w księdze wieczystej nr WA4M/00162879/0.

5. Z uzasadnienia wspólnego wniosku PGNiG oraz Biura Studiów i Projektów Energetycznych Energoprojekt z 30.12.1991 r. w sprawie stwierdzenia nabycia praw do nieruchomości wynika, że budynek biurowy wybudowany zostały jako wspólna inwestycja ze środków własnych Centralnego Zarządu Energetyki (część znajdująca się w zarządzie i użytkowaniu BSiPE „Energoprojekt”) i Centralnego Zarządu Gazownictwa (część znajdująca się w zarządzie i użytkowaniu PGNiG). Odbiór budynku nastąpił w dniu 23 lipca 1956 r. protokołem ostatecznego odbioru.

6. Z przekazanych danych wynika, że część budynku znajdująca się w użytkowaniu PGNiG stanowiła przedmiot następujących ulepszeń:

- FV 5/2012 z dnia 17.01.2012 r. za usługę polegającą na przygotowaniu dokumentacji zabezpieczenia pożarowego, na kwotę 11 500 zł netto;
- F 0004/2012 z dnia 13.08.2012 r. za usługę polegającą na przystosowaniu budynku biurowego wraz z garażem podziemnym do wymagań ochrony przeciwpożarowej, na kwotę 449 900 zł netto;
- FZ/06/00404 z dnia 31.08.2006 r. za wykonanie systemu przeciwwodnego w piwnicy i garażu oraz za zastępstwo inwestorskie, na kwotę 26 504,82 zł netto;
- FS-1231/07/ZR z dnia 27.11.2007 r. za dostawę, montaż i podłączenie do instalacji wodociągowej zestawów hydroforów do zwiększenia ciśnienia wody w instalacjach hydroforowych na kwotę 71 665 zł netto.

Z przekazanych informacji, że wartość początkowa budynku została określona na kwotę 15.022.227 zł.

7. W dniu 31.03.2017 r. pomiędzy PGNiG S.A. oraz spółką „Energoprojekt” Warszawa S.A. zawarta została umowa dotycząca sposobu korzystania z nieruchomości wspólnej „quad usum”. Zgodnie z treścią niniejszej umowy strony ustaliły m.in. sposób użytkowania nieruchomości wspólnej oraz wyznaczyły części nieruchomości do korzystania na zasadzie wyłączności.

8. Od dnia 1.03.2013 r. część budynku jest wynajmowana przez Mazowiecką Spółkę Gazownictwa. Zgodnie z treścią umowy najmu oraz podpisanych pięciu aneksów do umowy najem obejmuje 86% powierzchni użytkowej budynku. Zgodnie z załącznikiem nr 3 umowy najmu z 2013 r. powierzchnia użytkowa budynku wynosi 4660 m<sup>2</sup>, natomiast powierzchnia

najmu w tym czasie wynosiła 3426,53 m<sup>2</sup>, następnie była zwiększona kolejno o 530,6 m<sup>2</sup> aneksem z dnia 1.07.2014 r., 29,59 m<sup>2</sup> aneksem z dnia 1.09.2016 r. i 41,48 m<sup>2</sup> aneksem z dnia 3.07.2017. Ostatecznie umowa najmu objęła 4028,2 m<sup>2</sup>.

9. Ponadto z przekazanych informacji wynika, że w piwnicy budynku o powierzchni użytkowej 641,75 m<sup>2</sup>, PSG sp. z o.o. bezumownie zajmuje 307 m<sup>2</sup>, PGNiG Serwis sp. z o.o. bezumownie zajmuje 91,9 m<sup>2</sup>, natomiast 54,2 m<sup>2</sup> zajmuje węzeł ciepłowniczy C.O. i instalacje techniczne. Z kolei na parterze o powierzchni użytkowej 560,65 m<sup>2</sup>, PSG sp. z o.o. bezumownie zajmuje 302 m<sup>2</sup>, PGNiG Serwis sp. z o.o. zajmuje 32,48 m<sup>2</sup>. Na pierwszym piętrze jedynym pomieszczeniem, które nie jest dostępne dla PSG sp. z o.o. jest serwerownia. Pozostałe pomieszczenia i powierzchnie znajdujące się od II do V piętra zajmuje PSG sp. z o.o.

10. Z aktualnej dokumentacji geodezyjnej wynika, że budowla w postaci garażu podziemnego przekracza granice działek sąsiednich. Z opinii geodety wynika, że garaż podziemny o łącznej powierzchni 529 m<sup>2</sup>. znajduje się na działkach nr:

- a. 145 pow. 250 m<sup>2</sup>;
- b. 146/4 pow. 4 m<sup>2</sup>;
- c. 146/5 pow. 115 m<sup>2</sup>;
- d. 153 pow. 160 m<sup>2</sup>.

11. Z przekazanych dokumentów wynika, że garaż nie był przedmiotem umów najmu. Z przekazanych danych wynika również że garaż nie był przedmiotem ulepszeń.

uprzejmie informuje, że aport spowoduje następujące konsekwencje podatkowe:

**I. w zakresie podatku VAT:**

**1. aport budynku biurowego:**

a. w części w jakiej budynek był przedmiotem umów najmu, jeśli pomiędzy datą rozpoczęcia najmu a aportem upłynął okres nie krótszy niż 2 lata, możliwe jest:

- zwolnienie z opodatkowania podatkiem VAT, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT;
- zrezygnowanie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT oraz opodatkowanie aportu budynku 23% stawką podatku VAT;

b. w pozostałej części, która nie była przedmiotem umowy lub była bezumownie użytkowana przez inne podmioty możliwe jest:

- zwolnienie aportu z opodatkowania podatkiem VAT, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT (jeśli uznamy, że doszło do pierwszego zasiedlenia);
- zrezygnowanie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT oraz opodatkowanie aportu budynku 23% stawką podatku VAT;
- zwolnienie aportu z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, przy czym nie przysługuje prawo do rezygnacji ze zwolnienia;

**- po dokonaniu analizy wszystkich ryzyk i skutków podatkowych rekomendujemy:**

- zrezygnowanie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT oraz opodatkowanie aportu całego udziału w budynku wraz z prawem współużytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej 23% stawką podatku VAT;
- w przypadku wystąpienia bezumownego wynajmu/korzystania z pomieszczeń, które nie były przedmiotem umowy najmu, wystawienie z tytułu wynagrodzenia faktur z zastosowaniem stawki VAT w wysokości 23%.



## 2. aport garażu:

- w części znajdującej się na działce nr 145 (250 m<sup>2</sup>), która ma być przedmiotem aportu powinien zostać zwolniony na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, przy czym nie przysługuje prawo do rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT;
- w części znajdującej się na cudzym gruncie (279 m<sup>2</sup>) powinien zostać opodatkowany 23% stawką podatku VAT.

## II. w zakresie podatku CIT:

### Aport

1. PGNiG SA będzie zobowiązane rozpoznać przychód do opodatkowania w wysokości wartości rynkowej wnoszonego aportu do Polskiej Spółki Gazownictwa Sp. z o.o. („PSG Sp. z o.o.”).
2. Jednocześnie, PGNiG SA będzie mogło rozpoznać koszty uzyskania przychodów w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego, które ustala się w oparciu o wartość początkową wnoszonych składników, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne dokonane dla celów podatkowych, powiększone o ewentualne wydatki związane z objęciem udziałów PSG Sp. z o. o, (a w przypadku użytkowania wieczystego w wartości początkowej ustalonej dla celów podatkowych).
3. Przychód z tytułu wniesienia do spółki aportu (wkładu niepieniężnego) pomniejszony o koszty uzyskania przychodów związane z wniesieniem wkładu niepieniężnego będzie zaliczany do **źródła przychodów – zyski kapitałowe**.

### Nieodpłatne korzystanie z części budynku biurowego

1. Istnieje ryzyko zakwestionowania kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez PGNiG w związku z częścią nieruchomości użytkowanej przez PSG nieodpłatnie.

2. W przypadku spółek korzystających z nieruchomości w części nieobjętej umową najmu istnieje ryzyko wystąpienia przychodu do opodatkowania w związku z tzw. nieodpłatnym świadczeniem (nieodpłatnym korzystaniem z części nieruchomości).
3. Jeżeli zaistniały stan faktyczny wskazuje na to, że spełnione są przesłanki do uznania umożliwienia korzystania z budynku przez PSG oraz PGNiG Serwis za świadczenie usług, wówczas po stronie PGNiG wystąpi przychód do opodatkowania ze źródła działalność gospodarcza (PGNiG będzie miało prawo do uznania wydatków związanych z nieruchomością oraz odpisów amortyzacyjnych od budynku za koszt uzyskania przychodu, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o CIT). Dla spółek korzystających z budynku wydatki związane z usługą nabytą od PGNiG będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów, zgodnie z regulacjami ustawy o CIT.

### **3. w zakresie podatku PCC:**

W przypadku zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT, aport nieruchomości będzie opodatkowany 2% stawką podatku od czynności cywilnoprawnych.

## UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 7 ust 1 pkt 6 i 7 ustawy o VAT zarówno zbycie jak i aport prawa użytkowania wieczystego gruntu traktowane jest jako odpłatna dostawa towarów.

Dokonując aportu używanego obiektu budowlanego lub jego części należy rozstrzygnąć, czy można w tym przypadku zastosować zwolnienie z podatku VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części, upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu, ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Zatem, do pierwszego zasiedlenia dochodzi między innymi w momencie oddania nieruchomości do używania innemu podmiotowi, np. na podstawie umowy sprzedaży, najmu lub dzierżawy.

Z otrzymanych informacji wynika, że nieruchomość w latach 2006-2012 była przedmiotem ulepszeń, których wartość nie przekroczyła 30% wartości początkowej nieruchomości.

Od dnia 1.03.2013 r. część budynku jest wynajmowana przez Mazowiecką Spółkę Gazownictwa. Zgodnie z treścią umowy najmu oraz podpisanymi pięciu aneksów do umowy najem obejmuje 86% powierzchni użytkowej budynku. Zgodnie z załącznikiem nr 3 umowy najmu z 2013 r. powierzchnia użytkowa ogółem wynosi 4660 m<sup>2</sup>, natomiast powierzchnia najmu w tym czasie wynosiła 3426,53 m<sup>2</sup>, następnie była zwiększona kolejno o 530,6 m<sup>2</sup> aneksem z dnia 1.07.2014 r., 29,59 m<sup>2</sup> aneksem z dnia 1.09.2016 r. i 41,48 m<sup>2</sup> aneksem z dnia 3.07.2017. Ostatecznie umowa najmu objęła 4028,2 m<sup>2</sup>.



Ponadto z przekazanych informacji wynika, że na parterze budynku o powierzchni użytkowej 641,75 m<sup>2</sup>, PSG sp. z o.o. bezumownie zajmuje 307 m<sup>2</sup>, PGNiG Serwis sp. z o.o. bezumownie zajmuje 91,9 m<sup>2</sup>, natomiast 54,2 m<sup>2</sup> zajmuje węzeł ciepłowniczy C.O. i instalacje techniczne. Z kolei na parterze o powierzchni użytkowej 560,65 m<sup>2</sup>, PSG sp. z o.o. bezumownie zajmuje 302 m<sup>2</sup>, PGNiG Serwis sp. z o.o. zajmuje 32,48 m<sup>2</sup>. Na pierwszym piętrze jedynym pomieszczeniem, które nie jest dostępne dla PSG sp. z o.o. jest serwerownia. Pozostałe pomieszczenia i powierzchnie znajdujące się od II do V piętra zajmuje PSG sp. z o.o.

W związku z tym aport budynku może korzystać ze zwolnienia, w części w jakiej budynek był przedmiotem umów najmu, jeśli pomiędzy datą rozpoczęcia najmu a aportem upłynął okres nie krótszy niż 2 lata (pierwsze zasiedlenie).

W wyroku TSUE z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie wskazano, że „z prac przygotowawczych do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), które pozostają wymierne do celów interpretacji dyrektywy VAT, w ramach zwolnień przewidzianych w jej art. 135 ust. 1 lit. j), kryterium „pierwszego zasiedlenia” budynku należy rozumieć jako odpowiadające kryterium pierwszego użytkowania budynku przez jego właściciela lub lokatora. W tychże pracach przygotowawczych stwierdzono, że kryterium to zostało uznane za określające moment, w którym kończy się proces produkcji budynku i budynek ów staje się przedmiotem konsumpcji. Z powyższej analizy historycznej nie wynika jednak, że użytkowanie budynku przez jego właściciela ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu”.

Ponadto w tym samym wyroku TSUE wprost stwierdził, że „literalna wykładnia art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT, jak również analiza kontekstu i celów założonych w tej dyrektywie świadczą zatem o tym, że wspomniana dyrektywa nie przyznaje państwom członkowskim uprawnienia do wprowadzenia warunków w odniesieniu do przewidzianych tam zwolnień czy też ograniczenia ich. Wynika stąd, że państwa członkowskie nie są w szczególności upoważnione do uzależnienia zwolnienia z VAT w zakresie dostaw budynków następujących po ich pierwszym zasiedleniu od warunku, który nie został przewidziany w dyrektywie VAT,



a zgodnie z którym takie pierwsze zasiedlenie ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu”.

Z kolei NSA w wyroku z dnia 14 maja 2015 r. o sygn. I FSK 382/14. uznał, że „Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako "pierwsze zajęcie budynku, używanie". Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 ustawy o VAT”. W świetle wykładni językowej, jak i celowościowej systemu VAT, w ocenie NSA, należy więc przyjąć, że jeżeli podatnik użytkował dany budynek, budowlę lub ich części i spełnia warunek korzystania z budynku, budowli lub ich części przez wymagany czas, to do sprzedaży prawa własności tego budynku, budowli lub ich części zastosowanie znajdzie fakultatywne zwolnienie przewidziane w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług”.

Natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 14.04.2016 r. nr IPPP3/4512-873/15-3/S/RD uznał, że „planowana sprzedaż nieruchomości będzie dokonywana po ich wybudowaniu bądź kwalifikowanym ulepszeniu tj. gdy wydatki na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej nieruchomości przy czym co istotne planowana sprzedaż będzie dokonywana po upływie co najmniej dwóch lat prowadzenia w danej nieruchomości działalności gospodarczej licząc od wybudowania lub dokonania kwalifikowanego ulepszenia”.

Podobne stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 15 lutego 2018 r. nr 0112-KDIL1-1.4012.651.2017.2.SJ w której stwierdził, że „w związku z rozstrzygnięciem zawartym w orzeczeniu TSUE w sprawie C-308/16 Kozuba Premium Selection oraz wyroku NSA z 14 maja 2015 r. sygn. akt IFSK 382/14, Wnioskodawca ma prawo do zastosowania obowiązujących norm prawa krajowego albo może bezpośrednio zastosować przepisy Dyrektywy z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia przedstawionego w orzecznictwie sądowym, w tym w wyroku C-308/16 oraz wyroku NSA z 14 maja 2015 r. sygn. akt I FSK 382/14. W przypadku zastosowania wykładni prounijnej w rozpatrywanej sprawie do pierwszego zasiedlenia doszło również w odniesieniu do budynku administracyjnego oraz budynku magazynu, a także nieruchomości wybudowanych w latach 2009-2015, bowiem po wybudowaniu oraz poniesieniu wydatków na ulepszenie (odpowiednio w 2015 r. i 2014 r.), które przekroczyły 30% wartości początkowej tych budynków, były one wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej i od tego momentu do planowanej

*sprzedaży upływie okres dłuższy niż 2 lata. W związku z powyższym czynność sprzedaży budynku administracyjnego oraz budynku magazynu, a także nieruchomości nabytych w latach 2009-2015 również może korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy”.*

Z cytowanego powyżej wyroku TSUE wynika, że pierwsze zasiedlenie rozpoczyna się w momencie gdy budynek staje się przedmiotem konsumpcji, która może być wykonywana przez właściciela budynku lub lokatora. Jednocześnie TSUE wskazał, że dla zaistnienia pierwszego zasiedlenia budynek nie musi być przedmiotem czynności opodatkowanych podatkiem VAT. NSA podobnie jak TSUE stwierdził, że wystarczające jest samo korzystanie z budynku przez podatnika. Natomiast organy podatkowe, co prawda odwołują się do orzeczenia NSA oraz TSUE ale jednocześnie wskazują, że pierwsze zasiedlenie budynku nastąpi dopiero po upływie co najmniej dwóch lat prowadzenia w nim działalności gospodarczej. Korzystanie z budynku czy też wykorzystywanie budynku do własnych potrzeb podatnika jest pojęciem szerszym niż wykorzystywanie budynku do działalności gospodarczej. Należy zatem stwierdzić, że obecnie nie ma jednolitej definicji pierwszego zasiedlenia.

Z przekazanych informacji wynika, że część budynku położonego przy ul. Kruczej 6/14, która nie jest przedmiotem umowy najmu jest bezumownie zajmowana przez PSG sp. z o.o. i PGNiG Serwis sp. z o.o. a część obecnie nie jest użytkowana.

Jeżeli okoliczności wskazują na dorozumianą, milczącą zgodę właściciela nieruchomości na jej użytkowanie – czynność ta podlega opodatkowaniu jako świadczenie usług. W konsekwencji bezumowne korzystanie z nieruchomości spełnia definicję świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT i na podstawie art. 5 ust. 1 podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W takiej sytuacji z tytułu wynagrodzenia za bezumowny wynajem/korzystanie z pomieszczeń, które nie były przedmiotem umowy najmu, powinny zostać wystawione faktury z zastosowaniem stawki VAT w wysokości 23%.

Dodatkowo należy zauważyć, że kwestia uznania bezumownego korzystania z nieruchomości za spełniającą definicję pierwszego zasiedlenia nie była przedmiotem analizy dokonanej przez skład orzekający TSUE. Nieznane są również interpretacje podatkowe, które rozstrzygałyby podobne przypadki.



Poza tym należy podkreślić, że zarówno wyroki TSUE, NSA jak i interpretacje organów podatkowych mają charakter kazuistyczny i rozstrzygają jedynie o stanie faktycznym wskazanym w pytaniu prejudycjalnym, postępowaniu sądowym bądź wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W związku z tym nie chronią one bezpośrednio innych podatników przed negatywnymi konsekwencjami podatkowymi.

Ponadto z przekazanych informacji wynika, że budynek został wybudowany w 1956 r. i we wcześniejszych latach stanowił siedzibę PGNiG S.A. oraz innych spółek z nią powiązanych. Natomiast Departamentowi Rachunkowości nie przekazano dokumentów, które potwierdzałyby wykorzystywanie części budynku nie objętych umową najmu przez PGNiG S.A. Zastosowanie do opodatkowania aportu, części budynku przy ul. Kruczej 6/14, cytowanego wyroku TSUE i w konsekwencji zastosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT wiąże się z ryzykiem uznania, że bezumowne korzystanie z budynku przez podmioty trzecie nie spełnia kryteriów pierwszego zasiedlenia tj. nie stanowi oddania do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. W konsekwencji zastosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT może doprowadzić do zaniżenia podatku należnego, konieczności zapłaty odsetek oraz zastosowania przez organy podatkowe sankcji karnoskarbowych. Ponadto należy zauważyć, że ze względu na dużą wartość rynkową aportowanego budynku, przekraczającą 69 mln złotych (z czego udział PGNiG S.A. został wyceniony na 34.515.000 zł) istnieje ryzyko, że w przypadku zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT spółka PGNiG S.A. będzie zobowiązana do uwzględnienia aportu przy obliczaniu współczynnika proporcji. Konieczność stosowania współczynnika proporcji spowoduje z kolei zmniejszenie kwoty podatku naliczonego, która obniża kwotę podatku należnego, co w konsekwencji spowoduje istotne zwiększenie kwoty zobowiązania podatkowego wpłacanego z tytułu podatku VAT przez PGNiG S.A. Dodatkowo w przypadku zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT konieczne byłoby opodatkowanie aportu nieruchomości 2% stawką podatku PCC. Obowiązek ten ciąży na kupującym a podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa nabywanej nieruchomości.

Aby ograniczyć ww. ryzyko podatkowe można skorzystać z prawa do rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT i opodatkować aport całego budynku 23% stawką podatku VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 10 ustawy o VAT, Spółka może zrezygnować z przedstawionego powyżej zwolnienia z VAT i dobrowolnie zdecydować się na zapłatę podatku, pod warunkiem że zarówno Spółka, jak i nabywca nieruchomości:

- a. są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni,
- b. złożą, przed dniem dokonania dostawy nieruchomości właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy przedmiotowych nieruchomości.

Oświadczenie powinno być jedno – podpisane przez obie strony transakcji i musi z niego jasno wynikać, że zamiarem stron jest opodatkowanie transakcji dostawy nieruchomości.

Zgodnie z art. 43 ust. 11 ustawy o VAT oświadczenie to musi również zawierać:

- a. imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy,
- b. planowaną datę zawarcia umowy dostawy nieruchomości,
- c. adres nieruchomości.

W przypadku rezygnacji ze zwolnienia i opodatkowania aportu całego budynku 23% stawką podatku VAT transakcja będzie neutralna dla grupy kapitałowej PGNiG, gdyż PGNiG S.A. z tytułu aportu nieruchomości naliczy 23% należnego podatku VAT, a PSG sp. z o.o. odliczy tą samą kwotę podatku naliczonego. W takiej sytuacji dojdzie do zneutralizowania skutków podatkowych w podatku VAT dla grupy kapitałowej PGNiG S.A.

Dodatkowo opodatkowanie całego aportu 23% stawką podatku VAT pozwoli na:

- ograniczenie dla PGNiG S.A. ryzyka zaniżenia podatku należnego, które może wystąpić w przypadku zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT w stosunku do części budynku nie będącego przedmiotem umowy najmu;
- możliwość odliczenia podatku naliczonego przez PSG sp. z o.o.;
- wyeliminowanie konieczności uwzględniania aportu we współczynniku proporcji przez PGNiG S.A.;
- uniknięcie opodatkowania podatkiem PCC.



Przepisy ustawy o VAT, w przypadku nie spełnienia warunków dotyczących pierwszego zasiedlenia, nakazują rozpoznanie przesłanek określonych w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT pozwalających na zastosowanie zwolnienia dostawy budynków z opodatkowania podatkiem VAT. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy VAT, zwolnieniu z VAT podlega dostawa budynków, budowli lub ich części nieobjęta zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty VAT należnego o kwotę VAT naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty VAT należnego o kwotę VAT naliczonego, jeżeli ponosił takie wydatki to były one niższe niż 30% wartości początkowe tych obiektów.

PGNiG S.A. z tytułu nabycia prawa użytkowania wieczystego do nieruchomości nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT. Z załączonego wypisu z rejestru budynków wynika, że budynek został wybudowany w 1956 r. a zatem w związku z jego budową spółce nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Jednocześnie z przedstawionych informacji wynika, że w latach 2006-2012 spółka dokonywała wydatków na ulepszenie nieruchomości, których wartość nie była wyższa niż 30% wartości początkowej budynku.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy, w sytuacji gdyby wynajmowaną część budynku po rezygnacji ze zwolnienia opodatkowano 23% stawką podatku a zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT zastosowano by do aportu pozostałej części budynku, wówczas istniałaby konieczność przypisania wartości sprzedawanego gruntu do ceny budynku. Przepisy nie zawierają regulacji dotyczącej sposobu przypisania wartości sprzedawanego gruntu do ceny budynków i budowli na nim posadowionych w przypadku, gdy część z nich podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a część korzysta ze zwolnienia. Wobec powyższego przyjąć należy, iż dopuszczalne są różne rozwiązania w tym zakresie, tj. wg klucza powierzchniowego (udziału powierzchni budynków i budowli podlegających poszczególnym regulacjom dotyczącym opodatkowania w ogólnej powierzchni budynków i budowli znajdujących się na tym gruncie) lub wg klucza wartościowego (udziału wartości budynków i budowli podlegających poszczególnym regulacjom dotyczącym opodatkowania w wartości ogółem wszystkich budynków i budowli znajdujących się na tym gruncie). W związku z tym, że

powierzchnia najmu wielokrotnie się zmieniała i nie ma obecnie jednolitej, powszechnie akceptowanej przez organy podatkowe metody wyliczania podatku VAT w takich przypadkach, istnieje ryzyko błędnego określenia podstawy opodatkowania podlegającej opodatkowaniu 23% stawką podatku VAT oraz podstawy opodatkowania podlegającej zwolnieniu z VAT. Poza tym nawet częściowe zwolnienie z opodatkowania podatkiem VAT aportu budynku może spowodować ryzyko stosowania współczynnika proporcji. Dodatkowo aport budynku w tej części będzie podlegać opodatkowaniu 2% stawką podatku PCC.

**Biorąc pod uwagę wszystkie wyżej wymienione ryzyka i skutki podatkowe rekomendujemy rezygnację ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT i opodatkowanie aportu całego budynku 23% stawką podatku VAT. Takie rozwiązanie najlepiej zabezpiecza sytuację podatkową PGNiG S.A. oraz całej grupy kapitałowej.**

Z przekazanych dokumentów wynika, że garaż nie był przedmiotem umów najmu ani innych umów o podobnym charakterze. Ponadto nie przekazano informacji świadczących o wykorzystywaniu garażu przez PGNiG S.A. do prowadzenia działalności gospodarczej bądź na potrzeby własne. Oznacza, to że aport garażu nie może zostać zwolniony na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Z tytułu budowy garażu spółce nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Ponadto z przekazanych informacji wynika, że garaż nie był przedmiotem ulepszeń. W związku z tym należy uznać, że 250 m<sup>2</sup> garażu znajdującego na działce nr 145, która ma być przedmiotem aportu, powinna zostać zwolniona na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Wartość odtworzeniowa garażu został w operacie szacunkowym określona na kwotę 391.043 zł, przy czym część garażu położona na działce nr 145 wynosi 184.803 zł. W związku z tym należy stwierdzić, że zwolnienie tej części garażu z opodatkowania podatkiem VAT nie zwiększy istotnie ryzyka stosowania współczynnika proporcji oraz nie spowoduje dużego obciążenia z tytułu podatku PCC.

Na podstawie art. 48 k.c. część garażu znajdująca się na cudzym gruncie tj. 4 m<sup>2</sup> na działce 146/4, 115 m<sup>2</sup> na działce 146/5, 160 m<sup>2</sup> na działce 153 stanowi części składowe nieruchomości gruntowych, na których się znajduje i nie może być samodzielny przedmiotem obrotu gospodarczego.



W interpretacji indywidualnej z dnia 14 stycznia 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPP3/443-1020/13-2/MKw uznał, że „zgodnie z art. 48 Kodeksu cywilnego z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Zatem, rzecz, która stała się częścią składową innej rzeczy (rzeczy nadrzędnej), stosownie do art. 47 § 1 Kodeksu cywilnego traci samodzielny byt prawny i dzieli losy prawne rzeczy nadrzędnej. Zgodnie z zasadą „superficies solo cedit”, gdy najemca poniósł nakłady na nieruchomości, której był jedynie posiadaczem – budynek wybudowany przez posiadacza staje się własnością właściciela gruntu”.

W dalszej części wyżej wymienionej interpretacji Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że „z punktu widzenia prawa cywilnego nakłady poniesione na cudzym gruncie stanowią z definicji część składową gruntu, a tym samym własność jego właściciela. W konsekwencji podmiot, który wybudował taki obiekt posadowiony na cudzym gruncie, ponosząc nakłady na jego wybudowanie, nie może go sprzedać, ponieważ nie ma do niego tytułu prawnego. Niemniej jednak podmiot ten dysponuje pewnym prawem do poniesionych nakładów i może to prawo przenieść na rzecz innego podmiotu. Ustawa w art. 7 ust. 1 posługuje się w odniesieniu do dostawy towarów sformułowaniem „przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel”, a więc nie uzależnia dostawy towarów od tytułu własności dostarczanych towarów. Zatem, należy stwierdzić, że w opisaney sprawie, zbycie nakładów poniesionych przez wydzierżawiającego na nieruchomości gruntowej Wnioskodawcy nie może zostać uznane za odpłatną dostawę towarów, gdyż nie mamy tu do czynienia z odrębną rzeczą (art. 2 pkt 6 ustawy), która mogłaby stanowić towar”.

W konsekwencji, w ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, „nabycie przez Wnioskodawcę nakładów poniesionych przez wydzierżawiającego na nieruchomości gruntowej, należy zaliczyć do świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, gdyż dochodzi w tym przypadku do przeniesienia prawa majątkowego”.

W związku z tym aport części garażu znajdującego się na cudzym gruncie o powierzchni 279 m<sup>2</sup> powinien zostać opodatkowany 23% stawką podatku VAT.

Począwszy od 1.01.2018 r. miała miejsce istotna zmiana regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych („ustawa o pdop”) wprowadzająca podział na źródła uzyskania przychodów (tj. zyski kapitałowe oraz działalność gospodarcza). Zgodnie ze znowelizowanymi regulacjami ustawy o pdop dochód / strata poniesiona na jednym ze źródeł nie podlega kompensacie z dochodem / stratą z drugiego źródła. W konsekwencji, jeżeli na jednym ze źródeł podatnik poniesie stratę (np. na źródle zyski kapitałowe) nie będzie ona mogła pomniejszyć dochodu osiągniętego na drugim źródle (działalność gospodarcza).

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o pdop wniesienie do spółki wkładu niepieniężnego podlega opodatkowaniu.

Treść powyższego przepisu wskazuje, że przychodem, co do zasady, jest w szczególności wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze. Jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego, przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

Mając na uwadze przywołane regulacje ustawy o pdop, wniesienie przez PGNG SA wkładu w postaci niepieniężnej (tj. aport praw do nieruchomości położonej w Warszawie przy ul. Kruczej 6/14) do PSG Sp. z o.o. skutkować będzie powstaniem po stronie PGNiG SA przychodu do opodatkowania w wartości rynkowej wnoszonego wkładu.

Z kolei zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o pdop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o pdop.

Na podstawie art. 15 ust. 1j ustawy o pdop, w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu,



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, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 16 c ustawy o pdop, użytkowanie wieczyste nie podlega amortyzacji dla celów podatkowych, zatem przy jego zbyciu (wniesieniu aportem), nie ma możliwości pomniejszenia jego wartości początkowej o dokonane odpisy amortyzacyjne, a zatem koszt uzyskania przychodów będzie odpowiadał wartości początkowej użytkowania wieczystego, ujętej dla celów podatkowych.

Jednocześnie, zgodnie z art. 15 ust. 1o ustawy o pdop, jeżeli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów (akcji), to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1j.

Biorąc pod uwagę wskazane regulacje ustawy o pdop, PGNiG SA będzie zobowiązane rozpoznać przychód do opodatkowania w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego do PSG Sp. zo.o. w wysokości wartości rynkowej wnoszonego aportu. Jednocześnie, PGNiG SA będzie mogło rozpoznać koszty uzyskania przychodów w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego, które ustala się w oparciu o wartość początkową wnoszonych składników, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne dokonane dla celów podatkowych, powiększone o ewentualne wydatki związane z objęciem udziałów PSG Sp. z o.o.

**W myśl art. 7b ust 1 pkt 2 ustawy o pdop wynik na transakcji wniesienia do osoby prawnej wkładu niepieniężnego kwalifikowany jest do źródła przychodów zyski kapitałowe.**

W przypadku aportu konieczne jest określenie jego wartości na poziomie rynkowym **na moment jego wnoszenia**, zgodnie z aktualnym wykazem zinwentaryzowanych składników majątku, które mają być przedmiotem wkładu (załączony operat szacunkowy został przygotowany 14.02.2018 r.).

Przy założeniu, że wnoszony aport będzie wykorzystywany w PSG Sp. z o.o. do prowadzenia działalności gospodarczej, wartość wniesionego majątku powinna zostać uwzględniona przez PSG Sp. z o.o. dla celów amortyzacji podatkowej, zgodnie z regulacjami ustawy o pdop.

Jednocześnie, w związku z art. 9a ust. 3e ustawy o pdop, mając na uwadze iż PGNiG SA oraz PSG Sp. z o.o. są spółkami wchodzącymi w skład Podatkowej Grupy Kapitałowej PGNiG, nie będzie konieczności przygotowania do przedmiotowej transakcji dokumentacji cen transferowych, co nie ma jednakże wpływu na konieczność stosowania dla transakcji warunków rynkowych.

Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o pdop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o pdop.

W przypadku prawa użytkowania wieczystego gruntu oraz budynku własnego położonego na tym gruncie, PGNiG, co do zasady, zalicza do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od budynku, opłaty za użytkowanie wieczyste oraz inne wydatki bieżące związane z budynkiem oraz gruntem.

Jak wynika z przekazanych informacji, część przedmiotowego budynku, która nie jest przedmiotem umowy najmu jest nieodpłatnie zajmowana przez PSG sp. z o.o. i PGNiG Serwis sp. z o.o., a część obecnie nie jest użytkowana.

W sytuacji, gdy część nieruchomości jest wykorzystywana przez inny podmiot nieodpłatnie, wówczas nie będzie spełnione podstawowe kryterium zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów, tj. jego związek z osiąganym przychodem. W konsekwencji, ujęcie przez PGNiG jako koszt uzyskania przychodów wydatków przypadających na część budynku nieodpłatnie używaną przez inne podmioty może zostać zakwestionowane przez organy podatkowe, jako nie wykazujące związku z uzyskiwaniem przychodu.

Jeżeli zaistniały stan faktyczny wskazuje na to, że spełnione są przesłanki do uznania umożliwienia korzystania z budynku przez PSG oraz PGNiG Serwis za świadczenie usług, w takim przypadku, z perspektywy podatku CIT PGNiG powinien rozpoznać przychód podlegający opodatkowaniu z tytułu świadczenia takiej usługi. Źródłem uzyskania tego rodzaju przychodu będzie działalność gospodarcza. W takim przypadku wydatki związane z nieruchomością oraz odpisy amortyzacyjne od budynku również w części dotyczącej korzystania z budynku poza zawartą umową najmu będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, wynikających z ustawy o CIT.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, przychód stanowi również wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Mając na uwadze treść przywołanego przepisu, po stronie spółek korzystających z części nieruchomości nieobjętej umową istnieje ryzyko powstania przychodu z nieodpłatnego świadczenia, który podlega opodatkowaniu.

Jeżeli zaistniały stan faktyczny wskazuje na to, że spełnione są przesłanki do uznania umożliwienia korzystania z budynku przez PSG oraz PGNiG Serwis za świadczenie usług, wówczas wydatki związane z usługą nabytą od PGNiG będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów dla spółek korzystających z budynku, zgodnie z regulacjami ustawy o CIT.

Z poważaniem,

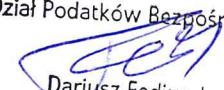
Dyrektor  
Departament Rachunkowości  
Główny Księgowy

  
Violetta Jasńska-Jaśkowiak

Kierownik  
Dział Podatków Pośrednich i Lokalnych

  
Małgorzata Zenka

KIEROWNIK  
Dział Podatków Bezpośrednich

  
Dariusz Feduszek