

OPINIA PRAWNO-PODATKOWA

Temat: Analiza możliwości i zasadności przekształcenia jednostki budżetowej – Miejskiego Ośrodka Sportu i Rekreacji CENTRUM w Wodzisławiu Śląskim w spółkę prawa handlowego

Do: Miasto Wodzisław Śląski (dalej: Miasto)

Od: Mirosław Gieras – doradca podatkowy (nr wpisu 09799), Marta Barczuk – doradca podatkowy (nr wpisu 13129), Marcin Pardel – radca prawny (nr wpisu: SZ-1775) / EY Doradztwo Podatkowe Krupa sp. k.

Spis treści

1. Przedmiot opinii	3
2. Stan faktyczny	3
3. Możliwe formy prowadzenia działalności sportowo-rekreacyjnej przez jednostki samorządu terytorialnego	9
4. Podatek od towarów i usług (VAT) – uwagi ogólne	9
<i>Prawo do odliczenia VAT naliczonego</i>	11
<i>Odliczanie VAT od tzw. wydatków mieszanych</i>	11
5. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) – uwagi ogólne	12
<i>Ulga sponsoringowa</i>	13
6. Prowadzenie działalności sportowo-rekreacyjnej za pośrednictwem jednostki budżetowej - VAT	14
7. Likwidacja jednostki budżetowej i utworzenie spółki prawa handlowego – uwagi ogólne	15
Likwidacja jednostki budżetowej	15
Utworzenie spółki prawa handlowego	16
8. Prowadzenie działalności sportowo-rekreacyjnej za pomocą spółki prawa handlowego	19
Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa	19
<i>Korekta VAT naliczonego – przeszłe wydatki</i>	22
Aport majątku	23
Dzierżawa / najem majątku	25
Administrowanie majątkiem Miasta przez spółkę	27
Użyczenie majątku spółce	27
Dokapitalizowanie spółki	27
9. Analiza ponoszonych przez MOSiR kosztów oraz uzyskiwanych dochodów	28
10. Metodologia kalkulacji rekompensaty	30
11. Określenie jakiego rodzaju dodatkowe zadania spółka mogłaby dodatkowo prowadzić i ewentualne ograniczenia w tym zakresie	32

12.	Powierzenie zadań Spółce.....	33
13.	Obowiązek raportowania schematów podatkowych	35
14.	Rekomendacje	35
	Zasadność utworzenia spółki prawa handlowego	35
	Przekazanie majątku spółce.....	37
15.	Podsumowanie	38

1. Przedmiot opinii

Przedmiotem niniejszej opinii jest analiza możliwości i zasadności przekształcenia jednostki budżetowej – Miejskiego Ośrodka Sportu i Rekreacji CENTRUM w Wodzisławiu Śląskim (dalej: MOSiR) w spółkę prawa handlowego.

Opinia ma w szczególności na celu przedstawienie Miastu potencjalnych skutków wynikających ze zmiany modelu gospodarowania mieniem związanym ze sportem i kulturą – dotychczas administrowanym przez miejską jednostkę budżetową – MOSiR.

Podstawy prawne opinii

- a) Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361; dalej: ustawa o VAT);
- b) Przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2021 r. poz. 999; dalej: Rozporządzenie);
- c) Przepisy ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465; dalej: ustawa o samorządzie gminnym);
- d) Przepisy ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 679; dalej: ustawa o gospodarce komunalnej);
- e) Przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1530; dalej: ustawa o finansach publicznych);
- f) Przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18; dalej: KSH);
- g) Przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120; dalej: ustawa o rachunkowości);
- h) Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych);
- i) Przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70);
- j) Przepisy ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2025 r. poz. 277; dalej: Kodeks pracy);
- k) Przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061; dalej: Kodeks cywilny).

2. Stan faktyczny

Miasto jest czynnym podatnikiem podatku VAT.

Do zadań własnych Miasta stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o samorządzie gminnym, należy w szczególności zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych.

Ww. zadania własne Miasto, wykonuje w szczególności za pomocą swojej jednostki budżetowej MOSiR. MOSiR działa na podstawie:

- 1) ustawy o samorządzie gminnym,
- 2) ustawy o finansach publicznych,
- 3) ustawy o rachunkowości,
- 4) ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1488),
- 5) Statutu Miejskiego Ośrodka Sportu i Rekreacji CENTRUM w Wodzisławiu Śląskim stanowiącego załącznik do uchwały Nr X/83/19 Rady Miejskiej Wodzisławia Śląskiego z dnia 25 czerwca 2019 r. (dalej: Statut).

Zgodnie ze Statutem, do podstawowej działalności MOSiR należy:

- zarządzanie przekazanymi przez Miasto obiektami, terenami, urządzeniami oraz infrastrukturą o charakterze sportowym i rekreacyjnym, a także innymi obiektami o charakterze użyteczności publicznej,
- udostępnianie przez MOSiR nieruchomości, w tym obiektów i baz sportowo-rekreacyjnych, sprzętu sportowego, technicznego i wyposażenia, w szczególności na podstawie umów dzierżawy lub najmu z klubami, związkami sportowymi, organizacjami sportowo-rekreacyjnymi, zakładami pracy, placówkami oświatowymi, a także innymi podmiotami,
- dbanie o bazę i infrastrukturę sportową i rekreacyjną podlegającą MOSiR, a w szczególności pełnienie funkcji inwestora przy realizacji zadań remontowych i inwestycyjnych,
- kształtowanie wzorców aktywnego uczestnictwa w sporcie i rekreacji,
- popularyzacja różnorodnych dyscyplin sportu, rekreacji, turystyki oraz działań prozdrowotnych,
- organizacja aktywnego wypoczynku dzieci i młodzieży, a także osób dorosłych w postaci wycieczek, obozów, zimowisk, półkolonii zarówno na terenie obiektów własnych jak i obcych,
- współpraca z instytucjami, stowarzyszeniami oraz organizacjami sportowymi o zasięgu lokalnym i ponadlokalnym w zakresie realizacji zadań statutowych MOSiR,
- świadczenie usług w zakresie sportu i rekreacji dla społeczności lokalnej ze szczególnym uwzględnieniem dzieci, młodzieży, osób z niepełnosprawnością oraz osób starszych,
- podejmowanie działań na rzecz pozyskiwania partnerów, w szczególności związków sportowych i sponsorów w celu organizacji imprez i zawodów sportowych,
- podejmowanie działań zmierzających do pozyskiwania zewnętrznych środków finansowania działalności statutowej MOSiR,
- tworzenie warunków do rozwoju sportu wyczynowego,
- organizacja imprez sportowych i rekreacyjnych oraz imprez widowiskowo-sportowych,
- prowadzenie działalności w zakresie szkolenia sportowego w ramach szkółek sportowych w różnych dyscyplinach dla dzieci, młodzieży oraz dorosłych,
- podejmowanie działań o charakterze rekreacyjno-sportowym w celu przeciwdziałania uzależnieniom i patologiom społecznym,
- prowadzenie działalności reklamowej i promocyjnej w zakresie działalności MOSiR,

- prowadzenie działalności usługowo-gospodarczej i pomocniczej w celu prawidłowego gospodarowania powierzonym mieniem,
- realizacja zadań dotyczących zagranicznej wymiany sportowej w ramach podpisanych przez Miasto umów,
- promowanie i tworzenie warunków dla rodzinnego uczestnictwa w imprezach sportowych i rekreacyjnych.

W ramach prowadzonej przez siebie działalności w zakresie sportu i rekreacji MOSiR zarządza następującymi obiektami (własnymi lub oddanymi MOSiR w tzw. trwały zarząd lub użyczenie):

- Rodzinny Park Rozrywki „Trzy Wzgórza”;
- Kryta Pływalnia MANTA;
- Ośrodek Rekreacyjny „Balaton”;
- Stadion Miejski wraz z boiskiem treningowym przy ul. Skrzyszowskiej;
- Lodowisko Miejskie.

Ponadto MOSiR zarządza funkcjonowaniem sceny mobilnej oraz piłkarskimi boiskami dzielnicowymi: obiektem przy ul. Jastrzębskiej 194 f (dzielnica Wilchwy), obiektem przy ul. Pszowska/Parkowa (dzielnica Kokoszyce), obiektem przy ul. Młodzieżowej 273 f (dzielnica Zawada), obiektem przy ul. Chrobrego 125 (dzielnica Radlin II), boiskiem sportowym o wymiarach 20 x 40m o nawierzchni trawiastej wraz z siłownią „pod chmurką” przy ul. Górniczej (dzielnica Jedłownik Szyb).

MOSiR na ww. obiektach prowadzi tzw. działalność mieszaną tj. opodatkowaną VAT oraz nieopodatkowaną VAT. MOSiR ponosi liczne wydatki bieżące oraz inwestycyjne związane infrastrukturą sportową i rekreacyjną. MOSiR dokonuje odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z prowadzoną działalnością w pełnej wysokości lub za pomocą pre-współczynnika.

MOSiR pobiera określone w stosownych cennikach opłaty za wstęp / korzystanie z ww. obiektów

MOSiR dokonuje odliczenia VAT:

- od wydatków związanych z Rodzinnym Parku Rozrywki „Trzy Wzgórza” tj. od wydatków związanych z utrzymaniem Chaty Solnej oraz wypożyczaniem sprzętu sportowego w pełnej wysokości. MOSiR nie dokonuje odliczenia VAT od wydatków związanych z bieżącym utrzymaniem Parku Rozrywki,
- od wydatków związanych z Krytą Pływalnią MANTA w pełnej wysokości,
- od wydatków związanych z Ośrodkiem Rekreacyjnym „Balaton” tj. od wydatków związanych z utrzymaniem sauny, Sali Syrenka, wiaty ogniskowej, wypożyczalni sprzętu pływającego i rekreacyjnego, a także zarybieniem zbiornika wodnego – w pełnej wysokości. W przypadku wydatków związanych z bieżącym utrzymaniem ośrodka MOSiR nie dokonuje odliczenia VAT.
- od wydatków związanych ze Stadionem miejskim (tj. związanych z obiektem głównym stadionu) za pomocą pre-współczynnika MOSiR w wysokości 20%.

Zgodnie z przekazanymi nam informacjami na ww. obiektach nie występują sytuacje nieodpłatnego korzystania z obiektów (poza nieodpłatnym udostępnianiu bieżni stadionu miejskiego).

MOSiR nie dokonuje odliczenia VAT od wydatków ponoszonych na piłkarskie boiska dzielnicowe. Boiska te są w marginalnym zakresie wynajmowane na rzecz lokalnych klubów sportowych.

Ponadto jak zostaliśmy poinformowani, Miasto planuje pozyskać dofinansowanie na realizację zadania pn. „Rozwój turystyki w Wodzisławiu Śląskim poprzez zagospodarowanie Rodzinnego Parku Rozrywki „Trzy Wzgórza” w ramach Funduszy Europejskich dla Śląskiego 2021-2027, w ramach działania 9.1 Zwiększenie roli kultury i turystyki w rozwoju subregionalnym. Planowana wartość ww. inwestycji to ok. 8,2 mln zł, w tym wartość dofinansowania to ok. 6 mln zł. Zgodnie z wytycznymi dofinansowania, jeśli łączny koszt projektu jest mniejszy niż 5 mln euro, to podatek VAT może być kwalifikowany, z pewnymi zastrzeżeniami.¹ Po zakończeniu realizacji ww. zadania Miasto planuje wprowadzić odpłatność na dwie atrakcje: pluskadełko (prognozowany dochód roczny z biletów to ok 200 000 zł) oraz tor tubingowy (prognozowany dochód roczny z biletów to ok 45 000 zł). Zgodnie z założeniami Miasta – VAT od inwestycji powinien zostać co najmniej częściowo odliczony.

Zgodnie z przekazanymi nam informacjami, MOSiR ponosił / ponosi wydatki inwestycyjne związane z majątkiem MOSiR (tj. ww. obiektami) tj. m.in.

- w 2021 r. 151 882,61 zł (wydatki związane z boiskami sportowymi);
- w 2022 r. 476 290,08 zł (w tym m.in. wydatki związane z boiskami sportowymi oraz zagospodarowanie terenu Ośrodka Rekreacyjnego „Balaton”);
- w 2023 r. 351 485,94 zł (w tym m.in. ok 85 tys. zł wydatków związanych z Rodzinnym Parku Rozrywki „Trzy Wzgórza” oraz ok. 214 tys. zł związanych z zakupem samochodu typu „brygadówka”);
- w 2024 r. 1 372 735,08 zł (w tym m.in. wydatki związane z boiskami sportowymi, a także ok 690 tys. zł wydatków związanych z Rodzinnym Parku Rozrywki „Trzy Wzgórza” oraz ok. 113 tys. związanych z Lodowiskiem Miejskim);
- w 2025 r. planowana jest budowa strefy saun na terenie krytej pływalni za ok 35 000 zł.

Dochody wykonane MOSiR za 2024 r. wynikające z RB-27s wyniosły – 2 362 789,75 zł.

Wydatki wykonane MOSiR za 2024 r. wynikające z RB-28s wyniosły – 7 872 830,86 zł.

Jednocześnie od 2022 r. trwała modernizacja „Balatonu”. Miasto w tym zakresie pozyskało dofinansowanie z Rządowego Funduszu Polski Ład w kwocie 12,8 mln zł.

Porównanie kosztów z przychodami MOSiR z poszczególnych obiektów zostało przedstawione w poniższej tabeli.

ROK 2024				
PRZYCHODY				KOSZTY
	720	760	RAZEM	500
BALATON	76 598,90	78 166,51	154 765,41	750 023,47

¹ Nowe wytyczne w zakresie kwalifikowalności podatku VAT w projektach UE (2021-2027) rozróżniają projekty o wartości do 5 mln euro oraz projekty o wartości powyżej 5 mln euro. Dla obu grup projektów zastosowano odrębne zasady w zakresie kwalifikowalności podatku VAT. Jeśli łączny koszt projektu jest mniejszy niż 5 mln euro, to podatek VAT automatycznie zostaje uznany za wydatek kwalifikowany. Instytucja finansująca nie będzie dokonywać analizy możliwości odzyskania podatku VAT, nie będzie także wymagać od beneficjenta oświadczeń o kwalifikowalności podatku, czy interpretacji indywidualnych. Nie oznacza to jednak, że podatek VAT który został uznany za wydatek kwalifikowalny można odliczyć. Różnica w stosunku do poprzedniej unijnej perspektywy (2014-2020) polega na tym, iż teraz to na wnioskodawcy będzie spoczywało ryzyko nieprawidłowego kwalifikowania podatku w oparciu o przepisy ustawy o VAT oraz ustawy o finansach publicznych (np. w zakresie podwójnego finansowania).

Obiekt Główny (stadion i budynek administracyjny)	26 085,73	364 390,68	390 476,41	1 745 347,39
ORGANIZACJA IMPREZ	12 353,66		12 353,66	416 004,16
KP MANTA (basen)	1 185 986,26	9 907,53	1 195 893,79	1 764 993,49
Rodzinny Park Rozrywki	93 816,99	225 899,38	319 716,37	1 428 735,91
LODOWISKO tymczasowe	26 984,38		26 984,38	56 656,60
BOISKO Jedłownik			0,00	4 532,29
BOISKO Chrobrego	100,00		100,00	68 164,50
BOISKO Skrzyszowska	3 280,00	21,60	3 301,60	15 832,13
BOISKO Jastrzębska	100,00		100,00	92 734,63
BOISKO Kokoszyce	100,00	2 000,00	2 100,00	20 752,21
BOISKO Zawada	100,00		100,00	85 340,00
WĘDKARZE	22 650,43		22 650,43	
POZOSTAŁE		620,33	620,33	
ADMINISTRACJA			0,00	558 599,86
	1 448 156,35	681 006,03	2 129 162,38	7 007 716,64

Łączny obrót MOSiR za 2024 r. wynikający z deklaracji VAT (JPK) wyniósł 2 339 162,71 zł brutto (tj. 2 048 277,07 netto i 290 885,64 zł VAT). Powyższe zostało przedstawione w poniższej tabeli.

Miesiąc	kwota netto	VAT	kwota brutto
Styczeń	165 958,35	21 570,09	187 528,44
Luty	155 262,91	18 622,60	173 885,51
Marzec	166 677,33	20 212,76	186 890,09
Kwiecień	166 086,45	20 600,79	186 687,24
Maj	192 441,26	28 574,47	221 015,73
Czerwiec	192 791,51	30 498,94	223 290,45
Lipiec	135 577,36	28 012,74	163 590,10
Sierpień	143 579,28	27 973,22	171 552,50
Wrzesień	151 827,59	24 979,97	176 807,56
Październik	179 011,51	21 527,79	200 539,30
Listopad	181 649,49	21 686,46	203 335,95
Grudzień	217 414,03	26 625,81	244 039,84
Razem	2 048 277,07	290 885,64	2 339 162,71

Łączna suma odliczonego przez MOSiR podatku VAT w 2024 r. (wynikająca z częściowych deklaracji VAT – JPK) w 2024 r. wyniosła 204 832,74 zł. Powyższe zostało przedstawione w poniższej tabeli.

Miesiąc	kwota netto	VAT
Styczeń	115 354,18	18 435,39
Luty	107 613,18	13 048,84
Marzec	232 074,87	18 281,39
Kwiecień	116 899,31	13 281,54
Maj	57 630,02	6 135,68
Czerwiec	98 211,92	14 032,96
Lipiec	92 955,23	10 634,56
Sierpień	113 010,53	12 066,03
Wrzesień	67 925,77	7 641,10
Październik	129 966,49	14 953,77
Listopad	147 441,73	21 141,49
Grudzień	426 583,95	55 179,99
Razem	1 705 667,18	204 832,74

Zgodnie z przekazanymi nam informacjami, Miasto rozważa zmianę modelu zarządzania ww. obiektami związanymi z działalnością rekreacyjno-sportową poprzez przekształcenie jednostki budżetowej – MOSiR w Wodzisławiu Śląskim w spółkę prawa handlowego, która zarządzałaby samodzielnie ww. obiektami i prowadziła działalność gospodarczą związaną ze sportem i rekreacją. Jednocześnie jak rozumiemy Miasto nie wyklucza w przyszłości poszerzenia działalności nowopowstałej spółki prawa handlowego o dodatkowe obszary działalności.

Ponadto, zgodnie z przekazanymi nam informacjami, Miasto nie wyklucza, że piłkarskie boiska dzielnicowe, z uwagi na ich nieodpłatne udostępnianie ogółowi społeczeństwa nie wchodziłyby do majątku nowopowstałej spółki prawa handlowego.

Uwagi w zakresie działalności MOSiR

W naszej opinii MOSiR działając tak jak obecnie mógłby dokonać zwiększenia wartości naliczonego VAT, który jest obecnie odliczany. W szczególności w zakresie wydatków bieżących ponoszonych na Rodzinny Park Rozrywki „Trzy Wzgórza” oraz Ośrodkiem Rekreacyjnym „Balaton”. Część wydatków bieżących ponoszonych na te obiekty, takich jak: koszty energii elektrycznej, wody, ścieków, utrzymania czystości, bieżących napraw, ochrony, itp., które związane są z funkcjonowaniem całych obiektów, tj. zarówno części gdzie jest wykonywana działalność gospodarcza oraz działalność pozostająca poza zakresem ustawy o VAT – mogłaby być ujmowana do odliczenia przy zastosowaniu przewspółczynnika VAT. Oznacza to, że MOSiR mógłby dokonać odliczenia ok. 20% VAT od ww. wydatków (w zależności od kształtowania proporcji). Analogicznie sytuacja kształtuje się w zakresie

lodowiska – w zakresie którego wydatki związane są z całą działalnością MOSiR (działalnością mieszaną).

Jednocześnie w sytuacji wydatków ponoszonych na stadion miejski – można dokonywać, tak jak w zakresie innych wydatków, tzw. wstępnej alokacji. W pierwszej kolejności wydatki można przyporządkowywać do działalności opodatkowanej i dokonywać odliczenia w 100%, a następnie do pozostałych wydatków stosować przewspółczynnik VAT. Przykładowo jeżeli boisko tenisowe wykorzystywane jest wyłącznie do działalności opodatkowanej – wydatki te można odliczać w pełnej wysokości.

3. Możliwe formy prowadzenia działalności sportowo-rekreacyjnej przez jednostki samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych jednostki budżetowe, z zastrzeżeniem odrębnych ustaw, tworzą, łączą i likwidują organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego - gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe. Stosownie do ust. 2 ww. artykułu, tworząc jednostkę budżetową, organ, o którym mowa w ust. 1, nadaje jej statut, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej, oraz określa mienie przekazywane tej jednostce w zarząd. Zgodnie z art. 14 pkt 7 ustawy o finansach publicznych zadania własne jednostki samorządu terytorialnego w zakresie kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych mogą być wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe.

Ponadto zgodnie z art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego. Stosownie do art. 1 ust. 2 ustawy o gospodarce komunalnej gospodarka komunalna obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, a także mogą przystępować do takich spółek.

Mając na uwadze powyższe, jednostki samorządu terytorialnego zasadniczo mogą prowadzić działalność sportowo-rekreacyjną samodzielnie – za pomocą wyodrębnionego referatu lub jednostki budżetowej, a także za pomocą powołanego w tym celu zakładu budżetowego lub spółki prawa handlowego.

4. Podatek od towarów i usług (VAT) – uwagi ogólne

Zasady rozliczeń VAT przez jednostki samorządu terytorialnego (dalej również: JST) są często przedmiotem sporów interpretacyjnych i sądowych. W praktyce niejednokrotnie brakuje jednoznacznych wytycznych co do prawidłowego podejścia do rozmaitych zagadnień związanych z rozliczaniem podatku od towarów i usług przez JST. Do powyższego wniosku skłania zarówno analiza piśmiennictwa, wydawanych interpretacji indywidualnych, jak również obserwacja orzecznictwa sądów administracyjnych.

Jednostki samorządu terytorialnego działają na różnych płaszczyznach, tj. w szczególności równocześnie występują w sferze prawa publicznego i prawa cywilnego. Relacje pomiędzy

poszczególnymi płaszczyznami niejednokrotnie są niejednoznaczne, co może przekładać się na niespójne podejście podatkowe do poszczególnych zdarzeń.

Dodatkowo, w niektórych obszarach związanych z rozliczaniem VAT, można zaobserwować wyraźne rozbieżności pomiędzy stanowiskiem organów podatkowych a stanowiskiem sądów administracyjnych. Może rodzić to negatywne konsekwencje w postaci braku pewności, co do poprawności przyjętej przez JST praktyki w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług.

Jednym z najbardziej jaskrawych przykładów zmienności podejścia do rozliczeń VAT przez JST jest temat tzw. centralizacji VAT. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał lub TSUE) w wyroku z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 (dalej: Wyrok TSUE) zaprezentował odmienne podejście do kwestii podmiotowości prawnopodatkowej jednostek budżetowych niż podejście wcześniej ugruntowane przez polskie organy podatkowe (a także większość sądów). W przeszłości jednostki budżetowe stanowiły odrębnych od JST podatników VAT (co w praktyce, w większości przypadków, oznaczało korzystanie ze zwolnienia z VAT przez jednostki budżetowe, z uwagi na nieprzekraczanie limitu obrotu objętego zwolnieniem z VAT). Wyrok TSUE ostatecznie przesądził o tym, iż jednostki budżetowe oraz tworząca je jednostka samorządu terytorialnego stanowią na gruncie VAT jednego podatnika.

W zakresie zakładów budżetowych, wydana została natomiast uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego podjęta 26 października 2015 r. o sygn. I FPS 4/15, prezentująca analogiczne podejście do kwestii traktowania zakładów budżetowych na gruncie VAT, jakie zostało przedstawione w Wyroku TSUE w odniesieniu do jednostek budżetowych.

Tym samym, jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe, które przez wiele lat zgodnie traktowane były przez organy podatkowe jako odrębni od JST podatnicy VAT, najpóźniej od stycznia 2017 r. stanowią wraz z JST jednego podatnika VAT.

Radykalna zmiana, wydawałoby się utartego poglądu w powyższym zakresie, zrodziła wiele komplikacji również w zakresie uzyskiwanych przez JST dofinansowań zewnętrznych. Niejednokrotnie bowiem, w wyniku Wyroku TSUE mogła nastąpić zmiana kwalifikowalności podatku od towarów i usług w ramach danego projektu. Celem uregulowania powyższych kwestii, Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju oraz Ministerstwo Finansów skierowały wspólne pismo do Dyrektorów Departamentów odpowiedzialnych za wdrażanie Regionalnego Programu Operacyjnego w Urzędach Marszałkowskich poszczególnych województw. Założeniem podjętych działań była ochrona beneficjentów przed negatywnymi konsekwencjami (kosztami) zmiany kwalifikowalności VAT projektów, która nastąpiła w związku z Wyrokiem TSUE. Niemniej jednak, zostało to uwarunkowane wstrzymaniem się od odliczenia VAT w tym zakresie. Stanowisko to zostało powielone w przepisach podjętej *ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego*.

Jednostki samorządu terytorialnego, ubiegając się o dofinansowanie, obecnie są zobowiązane uwzględniać fakt, iż majątek wykorzystywany przez ich jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe jest, na gruncie VAT, postrzegany jako wykorzystywany przez samą JST. Dodatkowo, co bardzo istotne, można obecnie zaobserwować podejście, że instytucje finansujące zajmują stanowisko, zgodnie z którym już samo istnienie potencjalnego sposobu wykorzystywania danego majątku w sposób dający

prawo do odliczenia VAT naliczonego, skutkuje uznaniem go za niekwalifikowalny (i to bez względu na to, czy podmiotem faktycznie wykorzystującym dany majątek do sprzedaży opodatkowanej VAT będzie sam beneficjent czy też inny podmiot, któremu beneficjent udostępnił przedmiotowy majątek). Powyższe znajduje również odzwierciedlenie w stanowisku Komisji Europejskiej z dnia 14 lipca 2016 r., zgodnie z którą brak jest możliwości uznania podatku VAT za koszt kwalifikowany w sytuacji przekazania infrastruktury nie tylko jednostce budżetowej lub zakładowi budżetowemu, ale również spółce komunalnej lub innej samorządowej instytucji kultury, która następnie wykorzystywana jest do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego

Podstawowa zasada odliczania VAT naliczonego została zawarta w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi, iż podatnikowi przysługuje prawo do odliczania VAT naliczonego wynikającego z nabycia towarów / usług, w zakresie w jakim nabyte towary / usługi są przez niego wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Z przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT wynika, iż JST występuje w roli podatnika VAT, w zakresie w jakim działa na podstawie umów cywilnoprawnych. Aby jednostka samorządu terytorialnego mogła skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego wystarczy zatem aby spełniona została druga z przesłanek wyrażonych w art. 86 ust. 1, tj., aby ponoszone wydatki były związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT.

Czynności, które podlegają opodatkowaniu VAT zostały wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Są nimi odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jak stanowi art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, dostawa towarów to przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast przez świadczenie usług, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Biorąc pod uwagę brzmienie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT, nieuwzględniony VAT naliczony można odliczyć w ciągu pięciu lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia. Jednakże, w art. 90-91 ustawy o VAT przewidziano mechanizm tzw. korekty wieloletniej, który stanowi pewnego rodzaju wyjątek od tej zasady. W zakresie bowiem wydatków na nabycie / wytworzenie środków trwałych o wartości początkowej wynoszącej co najmniej 15 tysięcy złotych (w stosunku do których zakres ich wykorzystywania do czynności opodatkowanych VAT jest zmienny), okres korekty wynosi 5 lat (ruchomości) oraz 10 lat (nieruchomości).

Odliczanie VAT od tzw. wydatków mieszanych

Należy pamiętać, że to na podatniku ciąży obowiązek przyporządkowywania ponoszonych wydatków do odpowiednich rodzajów działalności, którym określone wydatki służą. W przeszłości istniały wątpliwości, co do sposobu odliczenia VAT od wydatków niepodzielnie związanych z działalnością podlegającą opodatkowaniu VAT (niekorzystającą ze zwolnienia z VAT) oraz jednocześnie niepodlegającą ustawie o VAT. Od dnia 1 stycznia 2016 r. wprowadzono zmiany do przepisów ustawy o VAT, tj. w szczególności art. 86 ust. 2a-2h, na podstawie których podatnicy mają obowiązek określenia części podatku naliczonego podlegającej odliczeniu, uwzględniając całość swojej działalności (a więc również czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą). Dla ustalania zakresu odliczenia VAT naliczonego od wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi VAT i nieopodatkowanymi VAT przez JST, zastosowanie znajdują również zapisy *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w*

sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (dalej: Rozporządzenie o pre-współczynniku).

Wydaje się, że wartości wynikające z kalkulacji opartej na Rozporządzeniu o pre-współczynniku nie zawsze są jednak adekwatne do każdego rodzaju działalności danego podatnika – w szczególności, w wielu przypadkach, ich stosowanie powodowałoby zaniżenie odliczenia VAT naliczonego. Wtedy należałoby się posłużyć innego rodzaju, bardziej odpowiadającymi rzeczywistości, pre-współczynnikami – metrażowymi, godzinowymi, przychodowymi, etc.

Natomiast w odniesieniu do wydatków związanych w całości z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu VAT, przy czym część z tych czynności podlega opodatkowaniu VAT i korzysta ze zwolnienia z VAT i nie ma możliwości jednoznacznego ustalenia tej części – zastosowanie znajdzie tzw. współczynnik VAT, którego dotyczy art. 90 ustawy o VAT.

Podatek naliczony wynikający z wydatków związanych jednocześnie i niepodzielnie z trzema rodzajami działalności JST:

- a) podlegającą opodatkowaniu VAT, niekorzystającą ze zwolnienia z VAT;
- b) podlegającą opodatkowaniu VAT, aczkolwiek korzystającą ze zwolnienia z VAT;
- c) pozostającą poza zakresem ustawy o VAT

zasadniczo podlega odliczeniu przy zastosowaniu pre-współczynnika oraz współczynnika VAT.

Dodatkowo, należy wskazać, iż w przypadku stosowania pre-współczynnika i / lub współczynnika VAT zastosowanie znajdzie art. 91 i 90c ustawy o VAT dotyczące obowiązku dokonywania korekty odliczonej kwoty podatku naliczonego, uwzględniając proporcje „właściwe” skalkulowane dla zakończonego roku podatkowego. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

5. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) – uwagi ogólne

W myśl art. 1 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.

Stosownie do treści art. 1 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Stosownie do art. 6 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwalnia się od podatku jednostki budżetowe. W myśl pkt 6 ww. artykułu zwalnia się od podatku jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Mając na uwadze powyższe przepisy Miasto w tym jego jednostki budżetowe (w tym MOSiR) są zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Niemniej jednak ww. zwolnienie nie obejmuje spółek prawa handlowego tworzonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Z uwagi na powyższe nowopowstała spółka prawa handlowego będzie podlegać

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Z uwagi na kształtowanie się obecnie dochodów i wydatków MOSiR można zakładać, iż obciążenie CIT Spółki nie będzie znaczne, jeżeli wystąpi. Istnieje ryzyko, że Spółka będzie działała na granicy rentowności bądź będzie ponosiła straty. Nawet przy założeniu zwiększenia działalności gospodarczej Spółki, w porównaniu do obecnie działalności MOSiR, oraz rozliczaniu z Miastem w zakresie czynności wykonywanych rzecz Miasta, koszty utrzymania obiektów oraz działalności Spółki będą porównywalne do obecnej działalności MOSiR.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 11 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.86.2023.1.MF, w której organ wskazał, że „(...) art. 6 ust. 1 pkt 3 oraz pkt 6 ustawy CIT nie znajdują w niniejszej sprawie zastosowania. Przepisy te bowiem zwalniają od podatku jednostki budżetowe oraz jednostki samorządu terytorialnego. W przepisach ustawy o finansach publicznych jako jednostki budżetowe wskazano jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast w ustawie o gospodarce komunalnej wskazano, iż jednostki samorządu terytorialnego to gminy, powiaty i województwa. Wnioskodawca jest spółka z o.o., a więc spółką prawa handlowego. Nie jest jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych nieposiadającą osobowości prawnej, nie jest również gminą, powiatem, ani województwem. Wnioskodawca, mimo że jest spółką komunalną, a kapitał zakładowy i mienie Spółki w 100% zostało wniesione przez Powiat (...) to nie oznacza, że jest jednostką budżetową, czy jednostką samorządu terytorialnego i nie jest zwolniony od podatku dochodowego, ponieważ ze zwolnienia podmiotowego na podstawie powyższych przepisu korzysta jednostka budżetowa oraz jednostka samorządu terytorialnego. Nie ulega więc wątpliwości, że Wnioskodawca nie może korzystać ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 3 oraz pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ponieważ przepis ten odnosi się tylko do jednostek wskazanych w tym przepisie. Sam fakt że Spółka otrzymuje środki finansowe z Powiatu jako rekompensatę na utrzymanie swojej działalności, nie stanowi o tym, że Wnioskodawca może być zwolniony podmiotowo z opłacania podatku dochodowego od osób prawnych. Wobec powyższego, Wnioskodawca będący jednostką komunalną podlega ogólnym regułom przewidzianym w podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym Wnioskodawca zobligowany jest do odprowadzania podatku dochodowego.”

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 12 lipca 2023 r., sygn. I SA/Bk 204/23 (wyrok prawomocny), w którym sąd wskazał, że „Literalna wykładnia art. 6 ust. 1 pkt 3 i 6 u.p.d.o.p. w żaden sposób nie uzasadnia objęcia zwolnieniem podmiotowym tzw. spółek powiatowych, których przykładem jest skarżąca. Nie ma bowiem żadnych wątpliwości, że spółki prawa handlowego utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego ani nie zostały wprost wymienione w art. 6 ust. 1 u.p.d.o.p., ani też nie zaliczają się do jednostek budżetowych lub jednostek samorządu terytorialnego.”.

Ulga sponsoringowa

Jednocześnie wskazujemy, iż zgodnie z art. 18ee ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność:

- 1) sportową,

2) kulturalną w rozumieniu ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,

3) wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę

- przy czym kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Stosownie do ust. 2 ww. artykułu za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność sportową uznaje się koszty poniesione na finansowanie:

1) klubu sportowego, o którym mowa w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, na realizację celów wskazanych w art. 28 ust. 2 tej ustawy;

2) stypendium sportowego;

3) imprezy sportowej, niebędącej masową imprezą sportową, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 616).

Mając na uwadze powyższe, w sytuacji chęci wspierania przez spółkę lokalnego sportu (klubu sportowego, stowarzyszenia itd.) spółka zasadniczo byłaby uprawniona do skorzystania z preferencji podatkowych płynących z ww. artykułu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

6. Prowadzenie działalności sportowo-rekreacyjnej za pośrednictwem jednostki budżetowej - VAT

Jak zostało to już wskazane powyżej, na gruncie ustawy o VAT Miasto wraz z jej jednostkami organizacyjnymi (jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi) stanowi jednego podatnika VAT.

Wskazać należy, że w obecnie funkcjonującym w Mieście modelu prowadzenia działalności sportowo-rekreacyjnej za pośrednictwem jednostki budżetowej MOSiR, odliczenie VAT od wydatków ogólnych związanych z prowadzoną przez MOSiR działalnością sportowo – rekreacyjną (tj. opodatkowaną VAT oraz pozostającą poza VAT) zasadniczo powinno odbywać się z zastosowaniem tzw. pre-współczynnika VAT, właściwego dla jednostki budżetowej, o którym mowa w Rozporządzeniu.

W przypadku jednostki budżetowej pre-współczynnik VAT wyliczany jest według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D - dochody wykonane jednostki budżetowej.

Zgodnie z przekazanymi nam informacjami, tak wyliczony pre-współczynnik MOSiR wynosi ok. 20%.

Wartość tak wyliczonego pre-współczynnika ulega zasadniczo zmianie po zakończeniu każdego roku kalendarzowego z uwagi na zmianę danych branych pod uwagę przy jego wyliczaniu. Powyższe powoduje konieczność jego cyklicznego wyliczania oraz monitorowania jego zmian w okresie tzw. korekty wieloletniej (w przypadku środków trwałych o wartości przekraczającej 15 tys. zł odpowiednio przez 5 lat dla ruchomości i 10 lat dla nieruchomości).

Jednocześnie w sytuacji możliwości dokonania przez MOSiR tzw. alokacji bezpośredniej, tj. przyporządkowania określonych wydatków wyłącznie do działalności opodatkowanej, jednostce budżetowej przysługuje pełne prawo do odliczenia VAT związanego z danym wydatkiem, gdyż zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnikowi przysługuje prawo do odliczania VAT naliczonego wynikającego z nabycia towarów / usług, w zakresie w jakim nabyte towary / usługi są przez niego wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT. Zgodnie z przekazanymi nam informacjami MOSiR dokonuje ww. alokacji bezpośredniej w stosunku do wydatków związanych z: (i) utrzymaniem Chaty Solnej oraz wypożyczeniem sprzętu sportowego (Rodzinny Park Rozrywki „Trzy Wzgórza”), (ii) Krytą Pływalnią MANTA, (iii) utrzymaniem sauny, Sali Syrenka, wiaty ogniskowej, wypożyczalni sprzętu pływającego i rekreacyjnego, a także zarybieniem zbiornika wodnego (Ośrodek Rekreacyjny „Balaton”).

Jak zostaliśmy poinformowani MOSiR obecnie nie dokonuje odliczenia VAT od wszystkich ponoszonych przez siebie wydatków bieżących. Niemniej jednak pragniemy wskazać, że w obecnie funkcjonującym w Mieście modelu prowadzenia działalności sportowo-rekreacyjnej MOSiR, w sytuacji braku możliwości przyporządkowania wydatków wyłącznie do działalności opodatkowanej lub pozostającej poza VAT, jest zasadniczo uprawniony do odliczania VAT od takich wydatków (tj. wydatków związanych ze swoją ogólną działalnością, w tym z działalnością prowadzoną w zarządzanych przez siebie obiektach) za pomocą ww. pre-współczynnika z Rozporządzenia. Zalecenia w niniejszym zakresie wskazywaliśmy również powyżej. W naszej ocenie przy obecnym funkcjonowaniu MOSiR możliwe jest zwiększenie odliczanego VAT.

7. Likwidacja jednostki budżetowej i utworzenie spółki prawa handlowego – uwagi ogólne

W przypadku zakładów budżetowych przekształcenie zakładu budżetowego w spółkę prawa handlowego odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej poprzez jego likwidację w celu utworzenia spółki. Stosownie bowiem do treści ww. artykułu organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może, w drodze uchwały, zdecydować o likwidacji samorządowego zakładu budżetowego w celu zawiązania spółki akcyjnej albo spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez wniesienie na pokrycie kapitału spółki wkładu w postaci mienia samorządowego zakładu budżetowego pozostałego po jego likwidacji. Zgodnie z art. 23 ustawy o gospodarce komunalnej składniki mienia samorządowego zakładu budżetowego przekształconego w spółkę stają się majątkiem spółki. Prawo zarządu gruntem samorządowego zakładu budżetowego przekształconego w spółkę staje się prawem użytkowania wieczystego spółki, a spółka powstała w wyniku przekształcenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością samorządowego zakładu budżetowego.

Jednocześnie ani ustawa o gospodarce komunalnej ani ustawa o finansach publicznych nie przewidują wprost podobnego trybu dla jednostki budżetowej. Z uwagi na powyższe chcąc dokonać „przekształcenia” jednostki budżetowej w spółkę prawa handlowego należałoby dokonać tzw. przekształcenia poprzez likwidację. Polega to na zlikwidowaniu obecnie funkcjonującej jednostki budżetowej i utworzeniu w jej miejsce nowej spółki prawa handlowego – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Likwidacja jednostki budżetowej

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym do właściwości rady gminy należą wszystkie sprawy pozostające w zakresie działania gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej. Stosownie do ust. 2 pkt 9 lit. h ww. artykułu do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących tworzenia, likwidacji i

reorganizacji przedsiębiorstw, zakładów i innych gminnych jednostek organizacyjnych oraz wyposażania ich w majątek.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy o finansach publicznych jednostki budżetowe, z zastrzeżeniem odrębnych ustaw, tworzą, łączą i likwidują organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego - gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe. Likwidując jednostkę budżetową, organ, o którym mowa w ust. 1, określa przeznaczenie mienia znajdującego się w zarządzie tej jednostki, z zastrzeżeniem ust. 7. W przypadku państwowej jednostki budżetowej decyzja o przeznaczeniu tego mienia jest podejmowana w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych.

Stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy o finansach publicznych z zastrzeżeniem ust. 7, należności i zobowiązania likwidowanej gminnej, powiatowej lub wojewódzkiej jednostki budżetowej - przejmuje urząd odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto zgodnie z ust. 6 i 7 ww. artykułu likwidując jednostkę budżetową, organ, o którym mowa w ust. 1, może postanowić o utworzeniu jednostki o innej formie organizacyjno-prawnej. W przypadku, o którym mowa w ust. 6, organ może również zdecydować o przejęciu należności i zobowiązań likwidowanej jednostki budżetowej przez nowo utworzoną jednostkę.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2, oraz na inny dzień bilansowy, stosując odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1a-1ba, zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, określone w rozdziale 4. Stosownie do art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe zamyka się, z zastrzeżeniem ust. 3-3d na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego, o ile nie nastąpiło jego umorzenie. Sprawozdanie finansowe jednostki podpisuje na podstawie § 33 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 342) kierownik jednostki oraz główny księgowy.

W celu likwidacji jednostki budżetowej – MOSiR Miasto powinno podjąć w tym zakresie stosowną uchwałę. Jednocześnie z uwagi na likwidację jednostki budżetowej, składniki majątkowe likwidowanej jednostki budżetowej MOSiR stałyby się chwilowo składnikami mienia Miasta – Urzędu Miasta w Wodzisławiu Śląskim. Następnie Miasto wniosłoby ww. mienie aportem do spółki (może to być zarówno spółka nowoutworzona jak i spółka już istniejąca).

Utworzenie spółki prawa handlowego

Zgodnie z art. 1 § 2 KSH spółkami handlowymi są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna i spółka akcyjna.

Zgodnie z art. 9 ust 1 ustawy o gospodarce komunalnej jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, a także mogą przystępować do takich spółek.

Stosownie do art. 4 § 1 pkt 2 KSH poprzez spółki kapitałowe należy rozumieć spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, prostą spółkę akcyjną i spółkę akcyjną.

Zgodnie z art. 12 KSH spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prosta spółka akcyjna w organizacji albo spółka akcyjna w organizacji z chwilą wpisu do rejestru staje się spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, prostą spółką akcyjną albo spółką akcyjną i uzyskuje osobowość prawną. Z tą chwilą staje się ona podmiotem praw i obowiązków spółki w organizacji.

Miasto, w celu rozpoczęcia wykonywania zadań publicznych poprzez spółkę prawa handlowego tworzy taką spółkę w drodze uchwały (zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit f i g ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 9 ust 1 ustawy o gospodarce komunalnej). W uchwale rady dotyczącej utworzenia spółki (będącym aktem założycielskim spółki) rada wyraża zgodę na utworzenie takiej spółki, określając przy tym jej nazwę, cel i przedmiot działalności.

Umowa spółki powinna być zawarta w formie aktu notarialnego (art. 157 § 2 KSH lub 301 § 2 KSH). W spółkach z udziałem JST organem obligatoryjnym jest rada nadzorcza.

Zgodnie z art. 23¹ § 1 Kodeksu pracy w razie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę staje się on z mocy prawa stroną w dotychczasowych stosunkach pracy, z zastrzeżeniem przepisów § 5. W paragrafie 2 ww. artykułu wskazano również, że za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy, powstałe przed przejściem części zakładu pracy na innego pracodawcę, dotychczasowy i nowy pracodawca odpowiadają solidarnie. Stosownie do paragrafu 3 ww. artykułu jeżeli u pracodawców, o których mowa w § 1, nie działają zakładowe organizacje związkowe, dotychczasowy i nowy pracodawca informują na piśmie swoich pracowników o przewidywanym terminie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, jego przyczynach, prawnych, ekonomicznych oraz socjalnych skutkach dla pracowników, a także zamierzonych działaniach dotyczących warunków zatrudnienia pracowników, w szczególności warunków pracy, płacy i przekwalifikowania; przekazanie informacji powinno nastąpić co najmniej na 30 dni przed przewidywanym terminem przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę. Zgodnie z § 4 przedmiotowego artykułu w terminie 2 miesięcy od przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, pracownik może bez wypowiedzenia, za siedmiodniowym uprzedzeniem, rozwiązać stosunek pracy. Rozwiązanie stosunku pracy w tym trybie powoduje dla pracownika skutki, jakie przepisy prawa pracy wiążą z rozwiązaniem stosunku pracy przez pracodawcę za wypowiedzeniem.

Jednocześnie zgodnie z art. 23¹ § 5 Kodeksu pracy pracodawca, z dniem przejścia zakładu pracy lub jego części, jest obowiązany zaproponować nowe warunki pracy i płacy pracownikom świadczącym dotychczas pracę na innej podstawie niż umowa o pracę oraz wskazać termin, nie krótszy niż 7 dni, do którego pracownicy mogą złożyć oświadczenie o przyjęciu lub odmowie przyjęcia proponowanych warunków. W razie niezgodnienia nowych warunków pracy i płacy dotychczasowy stosunek pracy rozwiązuje się z upływem okresu równego okresowi wypowiedzenia, liczonego od dnia, w którym pracownik złożył oświadczenie o odmowie przyjęcia proponowanych warunków, lub od dnia, do którego mógł złożyć takie oświadczenie. Przepis § 4 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę nie może stanowić przyczyny uzasadniającej wypowiedzenie przez pracodawcę stosunku pracy (§ 6 ww. artykułu).

Jak to zostało wskazane powyżej, w celu likwidacji jednostki budżetowej – MOSiR, Miasto powinno podjąć w tym zakresie stosowną uchwałę. Podobna uchwała powinna zostać podjęta w zakresie utworzenia spółki prawa handlowego, przy czym wskazujemy, że w naszej ocenie likwidacja jednostki budżetowej i utworzenie spółki mogłoby również nastąpić w ramach jednej uchwały.

Ww. uchwała powinna zawierać w szczególności informacje o wnoszonym do spółki majątku oraz wskazania, że należności i zobowiązania likwidowanej jednostki budżetowej przejmie nowoutworzona spółka. Ponadto w uchwale powinna znaleźć się również informacja, iż na podstawie art. 23¹ § 1 Kodeksu pracy nowopowstała spółka przejmie wszystkich pracowników z likwidowanej jednostki budżetowej MOSiR.

Ponadto wskazujemy, że utworzenie spółki wiązałoby się po stronie Miasta z koniecznością poniesienia kosztów związanych z jej utworzeniem. Koszty obejmowałyby m.in.:

- należną dla notariusza takse notarialną – wartość zależna od wysokości kapitału zakładowego spółki²,
- opłata za wypisy, odpisy, wyciągi z akt notarialnych lub innego dokumentu – 6 zł za każdą rozpoczętą stronę,³
- podatek VAT od taksy notarialnej – 23% naliczane od wysokości taksy notarialnej,
- opłatę za wpis do Krajowego Rejestru Sądowego – 500 zł,
- opłata za ogłoszenie wpisu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym – 100 zł,
- ewentualne opłaty skarbowe za pełnomocnictwo – 17 zł od pełnomocnictwa,
- wykonanie niezbędnych operatów szacunkowych – ok. kilkanaście - kilkadziesiąt tysięcy złotych,
- wynagrodzenie prawnika za sporządzenie umowy spółki / pomoc w kwestiach związanych z przygotowaniem aportu – ok. kilka - kilkanaście tysięcy złotych,
- zapłatę ewentualnego VAT od aportu (w sytuacji, gdyby wnoszony majątek nie został uznany za zorganizowaną część przedsiębiorstwa oraz nie podlegał zwolnieniu z VAT) – wartość niemożliwa do oszacowania na obecnym etapie.

Jednocześnie funkcjonowanie Spółki wiąże się z dodatkowymi kosztami takim jak wynagrodzenie prezesa oraz rady nadzorczej. Wysokość wynagrodzeń jest regulowana przepisami prawa. Niemniej jednak koszt ten może wynieść nawet kilkaset tys. zł rocznie.

Ponadto w omawianej sytuacji Spółka będzie zobowiązana do ponoszenia kosztów, które obecnie ponosi Centrum Usług Wspólnych, są to koszty obsługi księgowej (ok. 4 etaty – szacowany koszt 300-500 tys. zł rocznie), obsługi BHP (kilka-kilkanaście tys. zł rocznie), obsługi informatycznej (kilkanaście tys. zł rocznie), nabycia oprogramowania finansowo-księgowego (kilka tys. zł rocznie), obsługa prawna (od ok. kilkunastu tys. do kilkadziesiątu tys. zł rocznie).

Biorąc pod uwagę powyższe koszty utworzenia Spółki oraz jej funkcjonowania (po zakończeniu obsługi przez Miasto części zadań MOSiR) szacujemy na kilkaset tys. zł. Część kosztów zostanie poniesiona

² Zgodnie z § 3 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej (Dz. U z 2024 r. poz. 1566) maksymalna stawka wynosi od wartości:

- 1) do 3000 zł - 100 zł;
- 2) powyżej 3000 zł do 10.000 zł - 100 zł + 3% od nadwyżki powyżej 3000 zł;
- 3) powyżej 10.000 zł do 30.000 zł - 310 zł + 2% od nadwyżki powyżej 10.000 zł;
- 4) powyżej 30.000 zł do 60.000 zł - 710 zł + 1% od nadwyżki powyżej 30.000 zł;
- 5) powyżej 60.000 zł do 1.000.000 zł - 1010 zł + 0,4% od nadwyżki powyżej 60.000 zł;
- 6) powyżej 1.000.000 zł do 2.000.000 zł - 4770 zł + 0,2% od nadwyżki powyżej 1.000.000 zł;
- 7) powyżej 2.000.000 zł - 6770 zł + 0,25% od nadwyżki powyżej 2.000.000 zł, nie więcej jednak niż 10.000 zł, a w przypadku czynności dokonywanych pomiędzy osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn nie więcej niż 7500 zł.

³ Zgodnie z § 12 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej (Dz. U z 2024 r. poz. 1566).

jednorazowo (w szczególności w zakresie samego technicznego utworzenia Spółki). Jednocześnie część kosztów stałych Spółka będzie musiała ponosić co roku, tj. koszty rady nadzorczej, zatrudnienia nowych pracowników, nabycia oprogramowania, itp. Część tych kosztów obecnie jest ponoszona przez Miasto np. w CUW bądź Urzędzie Miejskim. Koszty te zostałyby przeniesione do Spółki.

Istnieje możliwość przeniesienia działalności do spółki już istniejącej (np. DOMARO Sp. z o.o.). W takim zakresie należałoby odpowiednio rozszerzyć działania takiej spółki, powierzyć jej odpowiedni majątek, itp.

8. Prowadzenie działalności sportowo-rekreacyjnej za pomocą spółki prawa handlowego

W sytuacji utworzenia spółki prawa handlowego, która przejęłaby od Miasta (MOSiRu) zadanie prowadzenia działalności w zakresie sportu i rekreacji, nowopowstała spółka występowałaby jako odrębny od Miasta podatnik.

W kwestii związanej z podatkiem VAT należy pamiętać, iż ewentualne rozliczenia na linii Miasto – spółka podlegałyby co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT. W sytuacji prowadzenia przez nowopowstałą spółkę wyłącznie działalności gospodarczej opodatkowaniem VAT (niekorzystającej ze zwolnienia z VAT) – mogłaby ona korzystać z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, zarówno od kosztów bieżących prowadzonej działalności jak i od wydatków inwestycyjnych związanych z posiadanym przez siebie majątkiem.

Z uwagi na powyższe poddajemy pod rozagę przeanalizowanie obiektów, którymi miałyby w przyszłości zarządzać, bowiem w sytuacji, gdyby spółka prowadziła wyłącznie odpłatną działalność opodatkowaną VAT zasadniczo byłaby ona uprawniona do dokonywania odliczenia VAT w pełnej wysokości – zarówno od tzw. wydatków bieżących czyli kosztów związanych z ogólną działalnością tejże spółki, jak i kosztów związanych z danym obiektem, który byłby udostępniany wyłącznie odpłatnie spółce (w tym miejscu poddajemy pod rozagę zasadność wnoszenia do spółki majątku, który z założenia miałby być udostępniany ogółowi społeczeństwa nieodpłatnie – np. piłkarskie boiska dzielnicowe).

Niemniej jednak wskazujemy, że zasadniczo Miasto mogłoby (jeśli zaistniałaby taka konieczność) odpłatnie wydzierżawiać / wynajmować od spółki część danego obiektu np. boiska sportowe na realizację jakiegoś wydarzenia. Powyższe nie powinno wpływać na możliwość odliczania przez spółkę VAT, gdyż taka transakcja na linii Miasto – spółka podlegałaby opodatkowaniu podatkiem VAT.

Spółka byłaby również podatnikiem na gruncie innych podatków, w tym podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od czynności cywilnoprawnych i podatków lokalnych.

Ponadto, Miasto musiałoby wyposażyć spółkę w odpowiedni do wykonywania ww. działalności majątek. Poniżej analizujemy poszczególne warianty udostępnienia spółce majątku Miasta pod kątem ich skutków w zakresie podatku VAT.

Zaprezentowane poniżej rozwiązania mogą mieć zastosowanie również w sytuacji, gdyby majątek był przekazywany do spółki aktualnie funkcjonującej w Mieście.

Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ustawy o VAT).

Natomiast przez świadczenie usług – w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT – rozumie się: każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

W myśl art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Przepis art. 2 pkt 27e ustawy o VAT stanowi, że pod pojęciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Ze względu na szczególny charakter przepisu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT powinien on być interpretowany ściśle, co oznacza, że ma zastosowanie wyłącznie w przypadku zbycia (a zatem wszelkich czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) przedsiębiorstwa (w rozumieniu Kodeksu cywilnego) lub zorganizowanej jego części, zdefiniowanej w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT.

Zaznaczyć należy, że przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji „przedsiębiorstwa”. Dlatego też, dla potrzeb ww. przepisów należy posłużyć się definicją sformułowaną w art. 55¹ Kodeksu cywilnego.

Według art. 55¹ Kodeksu cywilnego przedsiębiorstwo stanowi zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, który obejmuje w szczególności:

1. oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
2. własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
3. prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
4. wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
5. koncesje, licencje i zezwolenia;
6. patenty i inne prawa własności przemysłowej;
7. majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
8. tajemnice przedsiębiorstwa;
9. księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zatem składniki materialne i niematerialne, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, powinny pozostawać ze sobą we wzajemnych relacjach w ten sposób, że można mówić o nich jako o zespole, a nie zbiorze pewnych elementów. Istotne jest, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne

związki pomiędzy poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej.

Jeżeli warunki, o których mowa w art. 55¹ Kodeksu cywilnego, zostaną spełnione, to zbycie takiego przedsiębiorstwa do innego podmiotu, nie będzie podlegało przepisom ustawy.

W przypadku likwidacji jednostki budżetowej MOSiR w celu przekazania jej zadań spółce prawa handlowego, nowopowstała spółka stanie się właścicielem całego majątku jednostki budżetowej MOSiR tj. zarówno urządzeń, ruchomości, nieruchomości jak również przejmie jej pracowników i wszystkie dokumenty.

Mając na uwadze powyższe, istnieje możliwość zorganizowania transakcji w taki sposób aby przejście majątku MOSiR stanowiło zbycie przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części, stanowiące czynność niepodlegającą opodatkowaniu VAT na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy o VAT. W tym zakresie przejście majątku powinno nastąpić kompleksowo aby spełniało wszystkie ww. warunki.

Tożsame stanowisko potwierdził również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej:

- z dnia 16 sierpnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.420.2021.2.SR, w której Dyrektor KIS wskazał, że „(...) skoro transakcja przeniesienia w drodze aportu składników mienia Gminy na utworzoną Spółkę obejmuje cały majątek, który był dotychczas wykorzystywany do realizacji działalności Zakładu na terenie Gminy, to - pomimo przeniesienia składników majątkowych stanowiących nieruchomości przy ul. D. w X. w II Etapie, ze względu na zakaz zmiany beneficjenta pod rygorem utraty środków publicznych z UE - stanowi zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy. W związku z tym czynność przeniesienia w drodze aportu przedmiotowych składników mienia stanowiących nieruchomości przy ul. D. w X. w II Etapie, jako kontynuacja zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, będzie wyłączona z opodatkowania na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy.”;
- z dnia 4 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.367.2023.2.WH, w której Dyrektor KIS wskazał, że „(...) wniesienie aportem składników majątku po zlikwidowanym zakładzie budżetowym do spółki w ramach przekształcenia zakładu w spółkę w trybie określonym w przepisach ustawy o gospodarce komunalnej, stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy, będzie wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług na mocy art. 6 pkt 1 ustawy, natomiast aport nieruchomości do spółki, będzie korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy.”;
- z dnia 7 marca 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.757.2024.3.KK, gdzie wskazał, że „(...) zespół składników majątkowych będących w posiadaniu Zakładu oraz wykorzystywanych przez niego do realizacji zadań własnych Gminy, który po likwidacji Zakładu będzie wykorzystywany przez Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością do kontynuowania tej działalności, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji, wniesienie aportem opisanych składników mienia przez Gminę do Spółki w ramach przekształcenia Zakładu w Spółkę w trybie określonym w przepisach ustawy o gospodarce komunalnej, stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy jest wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług na mocy art. 6 pkt 1 ustawy.”.

Podobnie konkluzje płyną również z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 18 stycznia 2022 r. sygn. 0111-KDIB3-2.4012.844.2021.1.AZ w której organ wskazał, że: „Przejęty od spółki zespół składników będzie wystarczający do jej kontynuowania, gdyż składniki majątku w momencie ich przekazania będą posiadały potencjalną zdolność do działania jako niezależny podmiot. Gmina przejmie majątek pozostały po zaspokojeniu wierzycieli i nie będzie rozszerzać tej działalności. Całość majątku mająca być przedmiotem przekazania jednemu udziałowcowi nie była przez spółkę używana wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej zwolnionej od podatku od towaru i usług. Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego oraz treści powołanych przepisów prawa prowadzi do stwierdzenia, że skoro przekazanie jednemu udziałowcowi Spółki całości majątku Spółki będzie stanowiło – jak wynika z treści wniosku - zbycie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 Kodeksu cywilnego, a nabywca będzie kontynuował działalność gospodarczą dotychczas prowadzoną przez Spółkę, to w takiej sytuacji czynność ta będzie stanowić transakcję zbycia, o której mowa w art. 6 pkt 1 ustawy oraz na tej podstawie będzie wyłączona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W związku z faktem, iż Wnioskodawca wywodzi prawidłowy skutek prawny w postaci wyłączenia z opodatkowania planowanej transakcji, to pomimo zastosowania częściowo odmiennej argumentacji niż organ, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.”.

Korekta VAT naliczonego – przeszłe wydatki

W sytuacji dokonywania odliczenia VAT, ustawa o VAT reguluje obowiązki dokonywania ewentualnych korekt tych odliczeń. W myśl ustawy o VAT (art. 91) po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego przy zastosowaniu proporcji (stosowanej zgodnie z art. 90 ust. 2–10a ustawy o VAT). W przypadku nabywania towarów i usług pozostałych oraz środków trwałych o wartości początkowej poniżej 15 tys. zł, korekty dokonuje się jednorazowo po zakończeniu roku podatkowego.

Jednocześnie zgodnie z ust. 2 ww. przepisu w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym, że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Powyższe oznacza, iż w przypadku nabytych przez Miasto środków trwałych o wartości początkowej przekraczającej 15 tys. zł wykorzystywanych przez MOSiR, od których Miasto dokonało odliczenia VAT naliczonego przy zastosowaniu prewspółczynnika – konieczne jest dokonywanie korekt VAT naliczonego. Okres korekty wynosi odpowiednio 5 lat lub 10 lat (w zależności od rodzaju majątku), licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Co oznacza, że korekty te dotyczą majątku nabytego odpowiednio 5/10 lat wstecz.

Jednocześnie zgodnie z art. 91 ust. 7 ustawy o VAT w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwot podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi – zobowiązany jest on do dokonania korekty odliczonego VAT. Okres korekty wynosi analogicznie 5/10 lat.

Niemniej jednak w myśl z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta odliczonego VAT naliczonego, o której mowa w art. 91 ust. 1 – 8 ww. ustawy o VAT (wskazane powyżej), jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Powyższe oznacza, że w przypadku zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to nabywca, a nie Miasto (MOSiR), będzie zobowiązany do ewentualnej korekty VAT naliczonego, w szczególności środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej przekraczającej 15 tys. zł wchodzących w skład przejmowanego majątku w ramach ZCP oraz w przypadku zmiany przeznaczenia.

W konsekwencji korekta, o której mowa powyżej dotyczy VAT odliczonego przez Miasto od nabyć dokonywanych w okresie ostatnich 10 lat (w przypadku nieruchomości) oraz 5 lat (w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji), które były wykorzystywane do działalności mieszanej. W przypadku zbycia ww. majątku jako ZCP – do kontynuacji korekty do końca trwania jej okresu zobowiązany będzie nabywca ZCP – nie Miasto. Nabywca dokonując korekty będzie zobowiązany do stosowania własnych proporcji – odpowiadających jego działalności.

Jeżeli nabywca zmieni przeznaczenie majątku (np. będzie wykorzystywał majątek do działalności opodatkowanej VAT) będzie uprawniony do dokonania korekty (korekta ta będzie w takiej sytuacji *in plus*). Tym samym przy założeniu, że spółka nabyła majątek będzie wykorzystywała do działalności opodatkowanej VAT możliwe będzie również odzyskanie części VAT naliczonego, który nie został odliczony w latach poprzednich. Odliczenie to jednak dokona Spółka, a nie Miasto (MOSiR).

Biorąc pod uwagę powyższe, w przypadku decyzji o przeniesieniu majątku w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa na rzecz spółki poddajemy pod rozagę potwierdzenia takiej możliwości w drodze wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W przypadku uzyskania korzystnego stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – dokument taki będzie miał charakter ochronny w zakresie transakcji Miasta w przypadku sprawdzania jej przez urząd skarbowy.

Aport majątku

Rozwiązanie to polega na wniesieniu majątku aportem do spółki w formie wkładu rzeczowego. W zamian Miasto objęłoby udziały w kapitale zakładowym spółki.

a) Prawo do odliczenia VAT

W przypadku wniesienia majątku do spółki w formie aportu, prawo do odliczenia VAT naliczonego, o którym mowa w art. 86 ustawy o VAT, od wydatków poniesionych na przedmiotowy majątek będzie zależało od tego, czy samo wniesienie ich do spółki będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

W tym zakresie należy jednak mieć na uwadze potencjalną możliwość zwolnienia aportu nieruchomości z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 lub pkt 10a ustawy o 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.

Przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Natomiast na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą 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 podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Oba warunki powinny być przy tym spełnione łącznie.

b) Skutki podatkowe w VAT wniesienia majątku do spółki w formie aportu

Aport majątku (nieruchomości) do spółki dokonany nie później niż w okresie 2 lat od oddania danego majątku do użytkowania spowodowałby konieczność opodatkowania takiej dostawy. Dostawa nie korzystałaby ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Nie byłby on również zwolniony z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, ze względu na przeznaczenie go przez Miasto do czynności podlegających opodatkowaniu, które skutkowałoby powstaniem prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W efekcie, aport takiego majątku (nieruchomości) byłby transakcją podlegającą opodatkowaniu podstawową stawką VAT w wysokości 23%, co pozwoliłoby Miastu na odliczenie VAT naliczonego od kosztów danego majątku (stanowiącego nieruchomość) w większym wymiarze. Podobnie wyglądałoby to w przypadku aportu majątku ruchomego – stanowiłoby to transakcję podlegającą opodatkowaniu podstawową stawką VAT. W przypadku majątku oddanego do użytkowania w latach wcześniejszych, odliczenie takie byłoby proporcjonalne, w ramach korekty wieloletniej. Tym samym odliczenie

Pragniemy jednak zaznaczyć, że wniesienie takiego majątku aportem do spółki wiązałoby się z obowiązkiem odprowadzenia przez Miasto do urzędu skarbowego podatku należnego od wartości wnoszonego wkładu.

Nowopowstałej spółce powinno również zasadniczo przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia przedmiotowego majątku od Miasta, z uwagi na wykorzystywanie przez spółkę takiego majątku do celów działalności gospodarczej.

Jednocześnie w sytuacji aportu starszego majątku (nieruchomości) jego dostawa korzystałaby najprawdopodobniej ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. W tym zatem

zakresie, jeżeli Miasto dokonało odliczenia VAT naliczonego, konieczna byłaby korekta odliczonego VAT. Korekta ta byłaby ujemna oraz proporcjonalna w zależności od tego, ile lat taki majątek był wykorzystywany przez Miasto. W takiej sytuacji dojdzie bowiem do zmiany przeznaczenia majątku. Dotyczy to infrastruktury, która była wcześniej wykorzystywana do działalności opodatkowanej lub mieszanej, tj. takiej, gdzie przysługiwało chociaż częściowe prawo do odliczenia VAT. Sprzedaż zwolnienia z VAT zmienia bowiem takie prawo. Uregulowania takie dotyczą jednak tylko środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej przekraczającej 15 tys. zł netto.

Dodatkowo pragniemy wskazać, że istnieje możliwość rezygnacji ze zwolnienia z VAT w przypadku takiej transakcji. W tym scenariuszu Miasto nie byłoby zobowiązane do korekty ujemnej, a w sytuacji odliczenia w latach wcześniejszych VAT jedynie w części (proporcją) Miasto mogłoby dokonać korekty VAT odliczonego dodatniej (odzyskać proporcjonalnie VAT, który nie był odliczony wcześniej). Jednocześnie z tytułu aportu należałoby dokonać rozliczenia VAT należnego wg stawki 23%.

Oszacowanie wartości skutków takiej transakcji będzie jednak możliwe dopiero w sytuacji, gdy będzie znana wartość majątku przekazywanego aportem. Do momentu oszacowania wartości oraz określenia dokładnej daty transakcji – szacunek taki nie jest możliwy.

Zalety oraz wady modelu

Zalety rozwiązania:

- ▶ Wniesienie ruchomości oraz nowopowstałego majątku stanowiącego nieruchomość aportem do spółki pozwoliłoby na uzyskanie przez Miasto prawa do odliczenia VAT naliczonego od wydatków poniesionych w większym wymiarze;
- ▶ Ze względu na konieczność wyceny majątku wnoszonego aportem (zwykle przez niezależny podmiot) brak ryzyka zakwestionowania przez organy skarbowe podstawy opodatkowania i tym samym ryzyka zaniżenia zobowiązania podatkowego;
- ▶ Objęcie przez Miasto dodatkowych udziałów w spółce.

Wady rozwiązania:

- ▶ W przypadku, gdy aport będzie podlegał opodatkowaniu, należy wziąć pod uwagę obowiązek odprowadzenia przez Miasto do urzędu skarbowego podatku należnego od wartości wnoszonego wkładu (tj. wartości majątku). W zależności od ustaleń, podatek może obciążać spółkę (z możliwością jego odzyskania z urzędu skarbowego po upływie 60-dniowego terminu do zwrotu podatku) lub bezpośrednio Miasto.
- ▶ Wyzbywanie się majątku przez Miasto – nowym właścicielem majątku przekazywanego aportem staje się spółka.
- ▶ Ewentualne uzyskanie zgodny na dokonanie aportu w sytuacji, gdy majątek powstał przy udziale środków zewnętrznych, a okres trwałości projektów nie upłynął.
- ▶ Konieczność dokonania korekt VAT w sytuacji, gdy aport będzie korzystał ze zwolnienia z VAT.

Dzierżawa / najem majątku

W takim modelu, Miasto mogłoby odpłatnie udostępnić majątek na rzecz spółki na podstawie umowy dzierżawy / umowy najmu. Miasto wystawiałoby na rzecz spółki faktury VAT za czynsz dzierżawny / czynsz najmu i odprowadzało z tego tytułu podatek należny.

Spółka we własnym zakresie wykorzystywałaby wydzierżawiony / wynajęty jej majątek do prowadzenia działalności gospodarczej. Wpływy z wszelkiej działalności prowadzonej za pomocą wydzierżawionego / wynajętego jej majątku stanowiłyby dochody spółki.

a) Prawo do odliczenia VAT od wydatków poniesionych na majątek

Zgodnie z takim modelem, Miasto wykorzystywałoby majątek wyłącznie do czynności opodatkowanych VAT, polegających na odpłatnej dzierżawie na rzecz spółki na podstawie umowy cywilnoprawnej. W związku z całkowitym przeznaczeniem danego majątku do celów odpłatnego świadczenia usług, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w naszej opinii, po spełnieniu warunków opisanych poniżej, Miastu przysługiwałoby pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków ponoszonych na dany majątek (np. wydatki związane z jego wybudowaniem / utrzymaniem itp.) od momentu jego odpłatnego udostępnienia. W przypadku wydatków przeszłych – w szczególności, jeżeli przysługiwało Miastu częściowe prawo do odliczenia VAT naliczonego – możliwe byłby dokonywanie korekt dodatnich w ramach korekty wieloletniej. Uregulowania takie dotyczą jednak tylko środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej przekraczającej 15 tys. zł netto. W przypadku majątku o niższej wartości bądź wydatków bieżących – poniesionych w przeszłości – korekta nie będzie miała miejsca.

b) Wysokość czynszu dzierżawnego

Jednocześnie pragniemy wskazać, iż w przypadku rozwiązań opartych na umowie dzierżawy kluczowe znaczenie ma kwestia ustalenia czynszu dzierżawnego w odpowiedniej wysokości. W praktyce bowiem organy podatkowe konsekwentnie odmawiają gminom prawa do odliczenia VAT od wydatków na majątek przekazany w dzierżawę, jeżeli kwota czynszu dzierżawnego nie zapewnia podatnikowi tzw. zwrotu wydatków na dany majątek (daną inwestycję) w „rozsądnym terminie”. W takiej sytuacji, organy powołują się na klauzulę nadużycia prawa (art. 5 ust. 5 ustawy o VAT) wskazując, że zawarcie umowy dzierżawy nie ma sensu ekonomicznego, a jego celem jest wyłącznie odliczenie podatku naliczonego.

Z naszej praktyki wynika, że czynsz dzierżawny, który organy akceptują i uznają za „uzasadniony ekonomicznie” powinien być przynajmniej równy wartości odpisów amortyzacyjnych (w podstawowej wysokości) za dany rok.

W przypadku ustalenia czynszu na zbyt niskim poziomie, istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że organy podatkowe uznają transakcję za nadużycie prawa i odmówią wydania interpretacji indywidualnej. Istnieje możliwość skierowania sprawy do sądu administracyjnego, niemniej jednak nasze doświadczenia wskazują, że rezultat takiego postępowania jest niepewny – na dzień dzisiejszy nie można mówić o korzystnej dla JST linii orzeczniczej, a wyroki na poziomie Naczelnego Sądu Administracyjnego bywają zarówno pozytywne, jak i negatywne dla JST.

Zalety oraz wady modelu

Zalety rozwiązania:

- ▶ Udostępnienie spółce majątku w ramach umowy dzierżawy pozwoliłoby na uzyskanie przez Miasto prawa do odliczenia VAT naliczonego od wydatków poniesionych na ten majątek w całości (w zakresie przeszłych wydatków inwestycyjnych – proporcjonalnie w ramach korekty wieloletniej).
- ▶ Właścicielem majątku pozostaje Miasto.

Wady rozwiązania:

- ▶ Relatywnie wysoki czynsz dzierżawny jaki spółka musiałaby ponosić co roku, co może się wiązać z koniecznością zapewnienia spółce odpowiednich środków.
- ▶ Ryzyko zakwestionowania rozwiązania przez organy podatkowe w przypadku ustalenia zbyt niskiego czynszu.

Administrowanie majątkiem Miasta przez spółkę

Rozwiązanie to polegałoby na zawarciu ze spółką umowy o administrowanie majątkiem, na podstawie której Miasto zleciłoby zarządzanie przedmiotowym majątkiem spółce w imieniu i na rzecz Miasta w zamian za wynagrodzenie. W efekcie, spółka zarządzałaby udostępnionym jej majątkiem w imieniu i na rzecz Miasta. Powyższe oznacza, że to Miasto wykazywałoby w swoich rozliczeniach VAT (JPK) sprzedaż dokonaną za pośrednictwem udostępnionego spółce majątku.

W tym zakresie jednak odliczenie VAT nadal byłoby zależne od wysokości proporcji Miasta. Jednocześnie Miasto ponosiłoby koszty wynagrodzenia spółki oraz koszty utrzymania i funkcjonowania obiektów.

Użyczenie majątku spółce

Zgodnie z art. 710 i 718 Kodeksu cywilnego przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy. Po zakończeniu użyczenia biorący do używania obowiązany jest zwrócić użyczającemu rzecz w stanie niepogorszonym; jednakże biorący nie ponosi odpowiedzialności za zużycie rzeczy będące następstwem prawidłowego używania. Jeżeli biorący do używania powierzył rzecz innej osobie, obowiązek powyższy ciąży także na tej osobie.

Mając na uwadze powyższe, rozwiązanie to polegałoby na zawarciu przez Miasto ze spółką umowy użyczenia majątku polegającej na umożliwieniu spółce przez czas oznaczony lub nieoznaczony na bezpłatne używanie przekazanego jej majątku. W zamian za korzystanie przez spółkę z majątku Miastu nie byłoby należne wynagrodzenie, gdyż umowa użyczenia jest umową nieodpłatną.

Z uwagi na powyższe, w sytuacji, gdy świadczone przez Miasto nieodpłatne świadczenia (użyczenie) wpisywać się będzie w cel prowadzonej przez Miasto działalności (art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT), umowa użyczenia nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT i Miasto nie musiałoby wykazywać w swoich rozliczeniach VAT należnego z tytułu świadczenia takiej usługi.

W omawianym rozwiązaniu, Miastu nie przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT naliczonego od wydatków ponoszonych na majątek. Dodatkowo – z uwagi na zmianę przeznaczenia, o której pisaliśmy również powyżej w kontekście aportu zwolnionego z VAT – konieczna byłaby korekta ujemna odliczonego w latach wcześniejszych VAT od środków trwałych o wartości powyżej 15 tys. zł netto.

Dokapitalizowanie spółki

Niezależnie od powyższego, w sytuacji, gdyby nastąpiła konieczność przekazania spółce dodatkowych środków na realizację inwestycji lub na potrzeby bieżącej działalności Miasto mogłoby dokonać tzw. dokapitalizowania spółki poprzez przekazanie jej środków finansowych stanowiących:

- podwyższenie kapitału zakładowego (art. 257 KSH),
- dopłaty (art. 177-179 KSH),

- pożyczkę.

9. Analiza ponoszonych przez MOSiR kosztów oraz uzyskiwanych dochodów

Jak zostało to wskazane w opisie stanu faktycznego MOSiR zarządza następującymi obiektami (własnymi lub oddanymi MOSiR w tzw. trwały zarząd lub użyczenie):

- Rodzinny Park Rozrywki „Trzy Wzgórza”;
- Kryta Pływalnia MANTA;
- Ośrodek Rekreacyjny „Balaton”;
- Stadion Miejski wraz z boiskiem treningowym przy ul. Skrzyszowskiej;
- Lodowisko Miejskie.

Ponadto MOSiR zarządza funkcjonowaniem sceny mobilnej oraz piłkarskimi boiskami dzielnicowymi.

MOSiR na ww. obiektach prowadzi tzw. działalność mieszaną tj. opodatkowaną VAT oraz nieopodatkowaną VAT. MOSiR ponosi liczne wydatki bieżące oraz inwestycyjne związane infrastrukturą sportową i rekreacyjną. MOSiR dokonuje odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z prowadzoną działalnością w pełnej wysokości lub za pomocą pre-współczynnika.

MOSiR pobiera określone w stosownych cennikach opłaty za wstęp / korzystanie z ww. obiektów.

Dochody wykonane MOSiR za 2024 r. wynikające z RB-27s wyniosły – 2 362 789,75 zł. Wydatki wykonane MOSiR za 2024 r. wynikające z RB-28s wyniosły – 7 872 830,86 zł.

Łączny obrót MOSiR za 2024 r. wynikający z deklaracji VAT (JPK) wyniósł 2 339 162,71 zł brutto (tj. 2 048 277,07 netto i 290 885,64 zł VAT). Łączna suma odliczonego przez MOSiR podatku VAT w 2024 r. (wynikająca z częściowych deklaracji VAT – JPK) w 2024 r. wyniosła 204 832,74 zł.

Pragniemy wskazać, iż w naszej ocenie, po ewentualnym „przekształceniu” jednostki budżetowej w spółkę prawa handlowego ponoszone koszty bieżące oraz inwestycyjne związane z obiektami zasadniczo nie powinny ulec zmianie tj. koszty związane z utrzymaniem obiektów (woda, prąd, ubezpieczenie itp.) powinny kształtować się na zbliżonym poziomie. Nieznacznej zmianie może za to ulec ewentualne prawo do odliczenia VAT od ww. wydatków, gdyż zgodnie z przekazanymi nam informacjami obecnie MOSiR dokonuje odliczenia VAT:

- od wydatków związanych z Rodzinnym Parku Rozrywki „Trzy Wzgórza” tj. od wydatków związanych z utrzymaniem Chaty Solnej oraz wypożyczaniem sprzętu sportowego w pełnej wysokości. MOSiR nie dokonuje odliczenia VAT od wydatków związanych z bieżącym utrzymaniem Parku Rozrywki,
- od wydatków związanych z Krytą Pływalnią MANTA w pełnej wysokości,
- od wydatków związanych z Ośrodkiem Rekreacyjnym „Balaton” tj. od wydatków związanych z utrzymaniem sauny, Sali Syrenka, wiaty ogniskowej, wypożyczalni sprzętu pływającego i rekreacyjnego, a także zarybieniem zbiornika wodnego – w pełnej wysokości. W przypadku wydatków związanych z bieżącym utrzymaniem ośrodka MOSiR nie dokonuje odliczenia VAT,
- od wydatków związanych ze Stadionem miejskim (tj. związanych z obiektem głównym stadionu) za pomocą pre-współczynnika MOSiR w wysokości 20%.

MOSiR nie dokonuje odliczenia VAT od wydatków ponoszonych na piłkarskie boiska dzielnicowe (brak opłat, brak związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych).

Po ewentualnym „przekształceniu” jednostki budżetowej w spółkę prawa handlowego, w sytuacji wykorzystywania całego przekazanego spółce majątku wyłącznie odpłatnie (do czynności opodatkowanych VAT), spółka byłaby zasadniczo uprawniona do dokonania pełnego odliczenia VAT od wszystkich wydatków związanych z ww. obiektami (tj. tym, które zostaną jej udostępnione). Niemniej jednak, z uwagi na fakt, iż obecnie MOSiR dokonuje pełnego odliczenia VAT (z uwagi na wykorzystywanie części majątku wyłącznie do czynności opodatkowanych VAT) od części wydatków związanych z ww. obiektami (tj. wydatki związane z Krytą Pływalnią oraz część wydatków związanych z Rodzinnym Parkiem Rozrywki i Ośrodkiem Rekreacyjnym „Balaton”), różnica pomiędzy odliczeniem VAT jednostki budżetowej, a spółki nie powinna być w naszej ocenie znacząca. Ponadto po „przekształceniu” zmianie in plus ulec może także sam zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków związanych z bieżącym funkcjonowaniem MOSiR.

Jak nas poinformowano w 2024 r. MOSiR w 2024 r. nie dokonał odliczenia VAT naliczonego w kwocie ok. 470 tys. zł. Wartość VAT od wydatków, które MOSiR kwalifikuje jako związane z działalnością niepodlegająca VAT to ok. 370 tys. zł. Wartość VAT nieodliczonego z uwagi na konieczność stosowania proporcji 20% - ok. 93 tys. zł.

Zasadniczo przy założeniu, że Spółka nie wykonuje działalności niepodlegającej VAT – od ww. wydatków, od których MOSiR nie miałby prawa do odliczenia VAT – spółka mogłaby VAT odliczyć. Jednocześnie nie byłaby to cała ww. kwota z uwagi na fakt, iż część wydatków dotyczy bezpłatnych boisk, które jak zostaliśmy poinformowani, nie zostaną najpewniej do spółki przekazane.

Oznacza to, że w sytuacji gdyby Spółka prowadziła wyłącznie działalność opodatkowaną – miałyby możliwość dokonywania odliczenia dodatkowych 400 tys. zł VAT rocznie.

Jednocześnie nie można uznać całej wartości jako korzyści spółki. Wykorzystanie majątku tylko do działalności opodatkowanej wiązałoby się bowiem z ew. rozliczeniami z Miastem, tj. obowiązku zapłaty przez Miasto spółce wynagrodzenia z VAT, którego Miasto nie miałoby prawa do odliczenia.

Jednocześnie w naszej ocenie ponoszone przez nowopowstałą spółkę koszty administracyjne (związane z szeroko rozumianą obsługą spółki, a także koszty pracowników) powinny kształtować się na bardzo zbliżonym poziomie jak koszty ponoszone obecnie przez MOSiR. Niemniej jednak zgodnie z przekazanymi nam informacjami, dotychczas w MOSiRze zadania z zakresu księgowości, kadr, płac, obsługi prawnej, zamówień prawnych, BHP lub związanych z ustawą o ochronie sygnalistów były wykonywane przez pracowników Centrum Usług Wspólnych lub Urzędu. Z uwagi na powyższe Miasto powinno mieć świadomość, że w tym zakresie spółka zobowiązana byłaby do poniesienia dodatkowych kosztów tj. zatrudnienia dodatkowych pracowników, którzy zajmowaliby się przedmiotowymi kwestiami lub zawarcia umowy z firmami zewnętrznymi, które świadczyłyby część z ww. usług (np. obsługę prawną spółki). Średnie koszty dotyczące ww. dodatkowych etatów oraz usług zostały opisane powyżej. Koszty zostały oszacowane na podstawie średnich kosztów jakie występują w Polsce w odpowiednich branżach (tj. średnie koszty obsługi BHP, księgowej itp.).

Odnosnie dochodów pragniemy wskazać, iż zasadniczo one również powinny one kształtować się na zbliżonym poziomie (w sytuacji, w której spółka nie podniosłaby cen wynikających z cenników), niemniej jednak po stronie spółki pojawiłyby się dodatkowo dochody związane ze świadczeniem usług na rzecz Miasta (np. odpłatne udostępnianie Miastu części swojego majątku, wykonywanie na rzecz miasta różnych usług itp.). Ponadto spółka w celu uzyskania dodatkowych dochodów mogłaby realizować dodatkowe zadania (świadczyć dodatkowe usługi), o czym mowa jest poniżej, w części 11 niniejszej opinii.

10. Metodologia kalkulacji rekompensaty

Zasady kalkulacji wysokości rekompensaty zostały uregulowane w Decyzji Komisji Europejskiej z 20 grudnia 2011 r. w sprawie zasad stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczeń usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz.U.UE.L.2012.7.3; dalej Decyzja).

Decyzję stosuje się do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych przyznanej przedsiębiorstwom, którym powierzono wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, o których mowa w art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej tj. m.in. w sytuacji, gdy rekompensata nie przekracza rocznej kwoty 15 mln EUR za świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym w dziedzinach innych niż transport i infrastruktura transportowa. Jeśli wysokość rekompensaty zmienia się w okresie powierzenia, kwotę roczną oblicza się jako średnią rocznych kwot rekompensaty przewidywanych w okresie powierzenia.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 Decyzji rekompensata nie może przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia kosztów netto wynikających z wywiązywania się ze zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, z uwzględnieniem rozsądnego zysku. Stosownie do ust. 2 ww. artykułu koszty netto można obliczyć jako różnicę pomiędzy kosztami zdefiniowanymi w ust. 3 i przychodami zdefiniowanymi w ust. 4. Ewentualnie można je obliczyć jako różnicę pomiędzy kosztami netto dla przedsiębiorstwa prowadzącego działalność i podlegającego obowiązkowi świadczenia usługi publicznej oraz kosztami netto lub zyskiem tego samego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność bez obowiązku świadczenia usługi publicznej.

Zgodnie z ust. 3 ww. artykułu koszty, które należy uwzględnić, obejmują całość kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym. Koszty są obliczane na podstawie ogólnie przyjętych zasadach księgowości w następujący sposób:

- a) jeżeli działalność danego przedsiębiorstwa ogranicza się do świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym, można uwzględnić wszystkie jego koszty;
- b) jeśli przedsiębiorstwo prowadzi działalność wykraczającą poza zakres usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, uwzględnione zostają wyłącznie koszty dotyczące usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym;
- c) koszty poniesione na świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym mogą obejmować wszystkie koszty bezpośrednie związane z wykonywaniem usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym oraz odpowiedni wkład na pokrycie kosztów związanych zarówno z usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym, jak i z inną działalnością;
- d) koszty wynikające z inwestycji, szczególnie związanych z infrastrukturą, mogą zostać uwzględnione, jeżeli są konieczne do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym.

Jednocześnie stosownie do art. 5 ust. 4 przychody, które należy uwzględnić, obejmują przynajmniej cały przychód uzyskany z tytułu świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym, niezależnie od tego, czy przychód jest zaklasyfikowany jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 Traktatu. Jeżeli dane przedsiębiorstwo posiada specjalne lub wyłączne prawa związane z działalnością inną niż usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, na które przyznawana jest pomoc, która to działalność przynosi zysk przewyższający rozsądny zysk lub jeżeli przedsiębiorstwo korzysta z innych korzyści przyznanych przez państwo, zalicza się to do przychodu niezależnie od klasyfikacji do celów art. 107

Traktatu. Dane państwo członkowskie może podjąć decyzję, że zyski pochodzące z działalności wykraczającej poza zakres usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powinny zostać przeznaczone w całości lub w części na finansowanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym.

Poprzez „rozsądny zysk” należy rozumieć (zgodnie z art. 5 ust. 5 Decyzji) stopę zwrotu z kapitału, której wymagałoby typowe przedsiębiorstwo podczas podejmowania decyzji, czy świadczyć usługi w ogólnym interesie gospodarczym przez cały okres powierzenia, przy uwzględnieniu poziomu ryzyka. Stopa zwrotu z kapitału oznacza wewnętrzną stopę zwrotu, jaką osiąga przedsiębiorstwo z zainwestowanego kapitału w całym okresie powierzenia. Poziom ryzyka zależy od danego sektora, rodzaju usług oraz cech charakterystycznych rekompensaty.

Stosownie do art. 5 ust 7 i 8 Decyzji stopa zwrotu z kapitału, która nie przekracza odnośnej stopy swap powiększonej o premię w wysokości 100 punktów bazowych, jest uznawana za rozsądną w każdym przypadku. Odnośna stopa swap to stopa swap, której wymagalność i waluta odpowiadają okresowi obowiązywania aktu powierzenia i określonej w nim walucie. Jeśli świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym nie jest związane z istotnym ryzykiem handlowym lub umownym, w szczególności, gdy koszty netto poniesione w związku z wykonywaniem usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym są zasadniczo rekompensowane ex post w pełnej wysokości, rozsądny zysk nie może przekraczać odpowiedniej stopy swap powiększonej o premię w wysokości 100 punktów bazowych. W przypadku gdy z uwagi na szczególne okoliczności wykorzystanie stopy zwrotu z kapitału jest nieodpowiednie, państwa członkowskie mogą opierać się na innych wskaźnikach poziomu zysku w celu określenia rozsądnego zysku, takich jak średnia stopa zwrotu z kapitału własnego, stopa zwrotu z zaangażowanego kapitału, stopa zwrotu z aktywów lub stopa zwrotu ze sprzedaży. "Zwrot" oznacza zysk przed odsetkami i opodatkowaniem w danym roku. Średni zwrot oblicza się z wykorzystaniem czynnika dyskontującego w całym okresie obowiązywania umowy, zgodnie z komunikatem Komisji w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych. Niezależnie od wybranego wskaźnika państwo członkowskie musi być w stanie przekazać Komisji, na jej wniosek, odpowiednie dane potwierdzające, że zysk nie przekracza zysku, którego wymagałoby typowe przedsiębiorstwo podczas podejmowania decyzji, czy świadczyć daną usługę, np. poprzez przedstawienie danych o zwrocie uzyskanym z podobnego typu zamówień udzielonych na warunkach rynkowych.

Zgodnie z art. 5 ust. 9 Decyzji w przypadku, gdy przedsiębiorstwo prowadzi działalność zarówno wchodzącą w zakres usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym, jak i działalność wykraczającą poza ten zakres, w wewnętrznych księgach przedsiębiorstwa należy wykazać osobno koszty i wpływy związane z usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym oraz koszty i wpływy związane z innymi usługami, jak również kryteria, według których przypisuje się koszty i przychody. Koszty związane z każdą działalnością wykraczającą poza zakres usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym obejmują wszystkie koszty bezpośrednie, odpowiedni wkład we wspólne koszty stałe i właściwy zwrot z kapitału. W odniesieniu do tych kosztów nie przyznaje się żadnej rekompensaty.

W przypadku nadwyżki rekompensaty powinna zostać ona zwrócona przez spółkę.

Podsumowując należy wskazać, że rekompensata to kwota, jaka pozostaje do zapłaty, jeśli przychody i przysporzenia nie pokryją kosztów działalności spółki. Ustalenie rozsądnego zysku powinno podlegać negocjacjom pomiędzy Miastem, a spółką. Rozsądny zysk nie powinien przekroczyć odpowiedniej stopy SWAP powiększonej o premię w wysokości 100 punktów bazowych.

Przy ewentualnym ustalaniu rekompensaty dla nowopowstałej spółki prawa handlowego Miasto powinno wziąć pod uwagę ww. przepisy.

Zgodnie z obecnie prezentowanym przez organy skarbowe w interpretacjach indywidualnych stanowiskiem rekompensaty udzielane spółkom komunalnym podlegają co do zasady opodatkowaniu VAT. Powyższe znajduje odzwierciedlenie w wielu wydawanych przez Dyrektora KIS interpretacjach indywidualnych. Jednocześnie odmiennie stanowisko prezentują sądy administracyjne – przykładowo wyrok WSA w Opolu z dnia 31 stycznia 2018 r. sygn. I SA/Op 473/17 lub wyrok NSA z dnia 27 maja 2021 r. sygn. I FSK 445/18 oraz wyrok NSA z 17 stycznia 2023 r. sygn. I FSK 780/19

Z uwagi na wątpliwości w zakresie opodatkowywania podatkiem VAT rekompensat Naczelny Sąd Administracyjny wydał postanowienie z dnia 16 czerwca 2023 r. sygn. I FSK 535/20, w którym zwrócił się do TSUE z następującym pytaniem prejudycjalnym: *„Czy art. 73 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że rekompensata, taka jak opisana we wniosku o wydanie interpretacji, wypłacana odrębnemu podmiotowi (operatorowi) przez jednostkę samorządu terytorialnego za świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego, wchodzi w zakres podstawy opodatkowania, o którym mowa w tym przepisie?”*. TSUE w wyroku z dnia 8 maja 2025 r. sygn. C-615/23 rozpatrując ww. sprawę dotyczącą opodatkowania podatkiem VAT rekompensat do usług transportu zbiorowego wskazał, że *„(...) zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania tego przedsiębiorstwa.”*.

TSUE po analizie okoliczności sprawy doszedł do konkluzji, że tego rodzaju zryczałtowana rekompensata wypłacana przez jednostkę samorządu terytorialnego przedsiębiorstwu świadczącemu usługi publicznego transportu zbiorowego i mająca na celu pokrycie strat poniesionych w ramach świadczenia tych usług nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania tego przedsiębiorstwa. Mając na uwadze powyższe, oferowane na analogicznych warunkach rekompensaty dla podmiotów świadczących usługi transportu publicznego na zlecenie JST, nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Dodatkowo tezy wyroku mogą również wpłynąć na sposób opodatkowywania innych rodzajów rekompensat otrzymywanych przez spółki komunalne.

11. Określenie jakiego rodzaju dodatkowe zadania spółka mogłaby dodatkowo prowadzić i ewentualne ograniczenia w tym zakresie

Jak już zostało to wskazane powyżej, spółka prawa handlowego stanowiłaby odrębnego od Miasta podatnika. Miasto mogłoby zasadniczo odpłatnie powierzyć / przekazać wykonywanie dodatkowych zadań spółce według własnego uznania (np. organizacja wszelakich zajęć sportowych, nauki pływania, zajęć wodnych itp.). Powyższe miałoby na celu zapewnienie spółce stałych dochodów z wykonywania działalności gospodarczej, a także posiadanie większej kontroli przez Miasto nad zleconymi spółce zadaniami do wykonania.

Najbliższą rodzajowo działalnością zbliżoną do działalności w zakresie sportu i rekreacji wydaje się być działalność w zakresie szeroko rozumianej kultury. Nowopowstała spółka mogłaby zatem przejąć wykonywanie części zadań w zakresie kultury (np. organizowanie imprez, zarządzanie majątkiem związanym z kulturą, wykonywanie zadań własnych Miasta z zakresu kultury, prowadzenie kina, świadczenie usług w zakresie odpłatnych zajęć artystycznych i kulturalnych dla mieszkańców, itp.), co równocześnie pozostawałoby w zgodzie z jej dotychczasową działalnością. Przykładami takich czynności

są np. organizacja zajęć dla dzieci (półkolonie, warsztaty, kursy, zawody), organizacja zajęć artystycznych, organizacja zawodów tanecznych, konkursów śpiewu, koncertów. Niemniej jednak powierzenie dodatkowych zadań spółce w innym zakresie niż sport i rekreacja należałoby w naszej ocenie poprzedzić wnikliwą analizą zasadności takiego działania.

Ponadto pragniemy wskazać, iż z naszego doświadczenia wynika, że jednostki samorządu terytorialnego często zlecają odpłatne wykonywanie zadań własnych własnym spółkom komunalnym. Przykładami takich zadań zleczanych są np. promocja jednostki samorządu terytorialnego, zlecanie organizacji miejskich wydarzeń spółce (np. dzień dziecka, dni miasta itp.), administracja cmentarzami komunalnymi, zarządzanie nieruchomościami, pobieranie i kontrolowanie uiszczania opłat w strefie płatnego parkowania, zarządzanie zielenią, wykonywanie prostych prac remontowych. Niemniej jednak, jak rozumiemy większość z ww. zadań jest obecnie realizowana przez inną miejską spółkę tj. Domaro Sp. z o.o. Jednocześnie wskazujemy, iż zasadniczo nowopowstała spółka mogłaby również świadczyć usługi na rzecz ościennych jednostek samorządu terytorialnego. Spółka jako odrębny od Miasta podmiot, mogłaby brać udział w ogłaszanych przez ww. jednostki zamówieniach publicznych lub składać oferty innym jednostkom samorządu terytorialnego w zakresie wykonywania szeroko rozumianych zadań w zakresie zgodnym z wykonywaną przez nią działalnością.

Ewentualne ograniczenia w zakresie prowadzenia działalności przez nowopowstałą spółkę wynikałyby bezpośrednio z przepisów prawa, w tym przepisów ustawy o gospodarce komunalnej. Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej poza sferą użyteczności publicznej gmina może tworzyć spółki prawa handlowego i przystępować do nich, jeżeli łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

- 1) istnieją niezaspokojone potrzeby wspólnoty samorządowej na rynku lokalnym;
- 2) występujące w gminie bezrobocie w znacznym stopniu wpływa ujemnie na poziom życia wspólnoty samorządowej, a zastosowanie innych działań i wynikających z obowiązujących przepisów środków prawnych nie doprowadziło do aktywizacji gospodarczej, a w szczególności do znacznego ożywienia rynku lokalnego lub trwałego ograniczenia bezrobocia.

Ponadto zgodnie z ust. 2 i 3 ww. artykułu poza sferą użyteczności publicznej gmina może tworzyć spółki prawa handlowego i przystępować do nich również wówczas, jeżeli zbycie składnika mienia komunalnego mogącego stanowić wkład niepieniężny gminy do spółki albo też rozporządzenie nim w inny sposób spowoduje dla gminy poważną stratę majątkową. Ograniczenia dotyczące tworzenia spółek prawa handlowego i przystępowania przez gminę do nich, o których mowa w ust. 1 i 2, nie mają zastosowania do posiadania przez gminę akcji lub udziałów spółek zajmujących się czynnościami bankowymi, ubezpieczeniowymi oraz działalnością doradczą, promocyjną, edukacyjną i wydawniczą na rzecz samorządu terytorialnego, a także innych spółek ważnych dla rozwoju gminy, w tym prowadzących działalność w zakresie budownictwa mieszkaniowego na wynajem, w tym również związany z uprawnieniem do nabycia przez najemcę własności lokalu w przyszłości, oraz klubów sportowych działających w formie spółki kapitałowej.

12. Powierzenie zadań Spółce

Zasadniczo Miasto może dokonać powierzeniem spółce zadań na podstawie ustawy o gospodarce komunalnej bądź udzielać zamówienia publicznego z tzw. „wolnej ręki”.

Zgodnie z art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej jednostki samorządu terytorialnego w drodze umowy mogą powierzać wykonywanie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej.

Większość aktualnych zadań MOSiR-u, które miałyby przejąć spółka, tj. utrzymanie ogólnodostępnych obiektów sportowych, organizacja miejskich imprez, mieści się w zadaniach własnych gminy i może być powierzona spółce na podstawie ww. art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej.

Wykonywanie przez gminę zadań komunalnych we własnym zakresie - przez utworzoną w tym celu spółkę - siłą rzeczy zawarcia umowy nie wymaga. Podstawą powierzenia wykonywania tych zadań będzie sam akt organu gminy powołujący do życia tę jednostkę i określający przedmiot jej działania. Ustawa o zamówieniach publicznych nie będzie miała zatem zastosowania, jeżeli wykonywanie przez spółkę na rzecz Miasta usług, dostaw lub robót budowlanych, czyli świadczeń, które mogą być przedmiotem zamówienia publicznego, stanowi realizację zobowiązania wynikającego z innego tytułu prawnego niż umowa.

Istnieje jednak możliwość przekazywania części zadań własnych na podstawie prawa zamówień publicznych. Tryb zamówienia z „wolnej ręki” jest określany jako tryb niekonkurencyjny. Zamówienie z wolnej ręki to tryb udzielenia zamówienia, w którym zamawiający udziela zamówienia po negocjacjach tylko z jednym wykonawcą zgodnie z art. 213 ust. 1 ustawy prawo zamówień publicznych (dalej: PZP). Przesłanki zastosowania trybu zamówienia z wolnej ręki zostały określone w przepisach art. 214 ust. 1, art. 388 i art. 415 ustawy PZP. Tryb zamówienia z wolnej ręki jest trybem szczególnym, a tym samym przesłanki jego stosowania muszą być interpretowane w sposób ścisły oraz nierozszerzający.

Jednocześnie zgodnie z art. 214 ust. 1 pkt 11 ustawy PZP, zamawiający może udzielić zamówienia z wolnej ręki osobie prawnej – tzw. podmiotowi wewnętrznemu (najczęściej właśnie dotyczy to spółek komunalnych), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- zamawiający sprawuje nad tą osobą prawną kontrolę, odpowiadającą kontroli sprawowanej nad własnymi jednostkami, polegającą na dominującym wpływie na cele strategiczne oraz istotne decyzje dotyczące zarządzania sprawami tej osoby prawnej – co w przypadku Miasta zostałyby spełnione,
- ponad 90% działalności kontrolowanej osoby prawnej dotyczy wykonywania zadań powierzonych jej przez zamawiającego sprawującego kontrolę – w tym zakresie w naszej opinii warunek ten nie zostanie spełniony. Biorąc pod uwagę obecną działalność MOSiR oraz nastawienie Miasta na zwiększanie komercyjnej działalności Spółki, więcej niż 10% przychodów z działalności komercyjnej będzie pochodziło od podmiotów trzecich (spoza Miasta),
- w kontrolowanej osobie prawnej nie ma bezpośredniego udziału kapitału prywatnego – jak rozumiemy warunek ten będzie spełniony.

Jak wskazano w wyroku KIO z 21 kwietnia 2017 r. (KIO 625/17): „W trybie zamówienia z wolnej ręki, którego istotą jest brak jakiejkolwiek konkurencji dla jedyne go wykonawcy, trudno w ogóle rozważać, na czym miałyby polegać zapewnienie przez zamawiającego przestrzegania uczciwej konkurencji pomiędzy wykonawcami, a zasada równego traktowania wykonawców przez zamawiającego jest bezprzedmiotowa”.

Zamówienia te są wykorzystywane przede wszystkim w JST w postępowaniach, w których zamawiający udziela zamówień spółkom komunalnym wykonującym zadania z zakresu użyteczności publicznej (np. utrzymania dróg, wodociągowych, kanalizacji, odbioru odpadów komunalnych). Tym samym dotyczy to

zazwyczaj działalności, która nie jest komercyjna ani nastawiona na zysk. W przypadku zadań, które Miasto chciałoby powierzyć nowej spółce zastosowanie takie trybu może nie być możliwe.

W przypadku obecnej działalności MOSiR nie widzimy możliwości udzielania zamówień z wolnej ręki w przypadku powierzenia spółce zadań Miasta. Tryb ten jest szczególny i należy spełnić ściśle określone warunki wskazane w przepisach.

13. Obowiązek raportowania schematów podatkowych

Jak rozumiemy, Miasto spełnia warunki do uznania go za kwalifikowanego korzystającego w rozumieniu przepisów art. 86a §4 Ordynacji podatkowej. Tym samym w związku z wdrażanymi uzgodnieniami może być zobowiązane do raportowania schematów podatkowych.

Podkreślamy jednocześnie, iż w sytuacji, w której decyzja o likwidacji jednostki budżetowej byłaby podyktowana w szczególności względami ekonomicznymi i organizacyjnymi, a nie podatkowymi, można by twierdzić, że takie rozwiązanie zostanie wdrożone z uwagi na inne niż podatkowe czynniki i tym samym nie wystąpi tutaj uzgodnienie stanowiące schemat podatkowy podlegający raportowaniu.

Powyższe wymagałoby jednak dokonania dodatkowej, wnikliwej analizy na późniejszym etapie.

Jednocześnie w zakresie rozwiązań proponowanych w niniejszej analizie EY pełni rolę promotora. Tym samym w przypadku rozwiązań mogących stanowić schemat podatkowy EY będzie zobowiązany do dokonania raportowania. W takiej sytuacji prześlemy Miastu stosowną dokumentację w wyznaczonym w przepisach terminie.

14. Rekomendacje

Zasadność utworzenia spółki prawa handlowego

Ewentualne „przekształcenie” jednostki budżetowej powinno zostać przez Miasto dokładnie przemyślane biorąc pod uwagę nie tylko obecną sytuację, ale również plany Miasta związane z rozwojem infrastruktury sportowo-rekreacyjnej na terenie Miasta. Jeżeli Miasto planuje w przyszłości rozbudowę infrastruktury sportowo-rekreacyjnej oraz poszerzenie oferty świadczonych w tym zakresie usług (tj. w dziedzinie sportu i rekreacji) „przekształcenie” jednostki budżetowej w spółkę prawa handlowego wydać się być w naszej ocenie działaniem pożądanym. Niemniej jednak, w naszej ocenie, samo podjęcie przez Miasto decyzji co do utworzenia spółki prawa handlowego powinno być uprzednio poprzedzone dyskusją w zakresie ewentualnych dodatkowych kwestii tj. kwestii poza podatkowych, związanych z funkcjonowaniem rynku lokalnego oraz zapotrzebowania na tego typu usługi.

Pragniemy wskazać, iż w naszej ocenie wraz ze zwiększaniem się oferty Miasta w zakresie sportu i rekreacji prowadzenie tej działalności w oparciu o jednostkę budżetową może okazać się niewystarczające i znacząco utrudnione. Ponadto w sytuacji utworzenia spółki prawa handlowego, powinna nastąpić weryfikacja cenników korzystania z poszczególnych obiektów w celu ich ewentualnego urynkwienia, tak aby mieć pewność, że określona w cennikach cena danych usług w całości pokryje koszty jej wykonania oraz zapewni zysk spółce, tak aby ta mogła być rentowna. Niniejsze może jednak negatywnie wpłynąć na ocenę działalności spółki przez mieszkańców.

Ponadto wskazujemy, że zasadniczo byłoby również możliwe utworzenie spółki z inną jednostką samorządu terytorialnego lub poszerzenie działalności obecnie funkcjonującej w Mieście spółki, jednakże wymagałoby to odrębnej analizy.

Zalety (z perspektywy Miasta) utworzenia spółki prawa handlowego:

- ▶ możliwość pozyskania dodatkowego finansowania (dofinansowania, kredyty),
- ▶ większe możliwości spółki do poszerzania oferty świadczonych usług,
- ▶ korzyści podatkowe (w szczególności w VAT). W tym zakresie na ten moment widzimy ograniczone możliwości dotyczące dokonywania odliczania VAT od wydatków bieżących. Biorąc pod uwagę przykładowo dane za 2024 . (przy założeniu, że spółka osiągnęłaby analogiczne wyniki) odliczenie VAT mogłaby ulec zwiększeniu o ok. 400 tys. zł rocznie. Niniejsze wymagałoby jednak aby spółka wykonywała wyłącznie działalność opodatkowaną VAT. Tym samym Miasto byłoby zobowiązane do odpowiedniego przekazywania zadań spółce, tj. w taki sposób aby spółka wykonywała jedynie odpłatne czynności podlegające VAT,
- ▶ powstanie wyspecjalizowanego podmiotu, który posiadałby personel, wiedzę i umiejętności do sprawnego wykonywania zadań w zakresie sportu i rekreacji,
- ▶ zwolnienie Miasta z konieczności samodzielnego prowadzenia działalności w zakresie sportu i rekreacji,
- ▶ spółka odpowiadałaby za wszelkie bieżące naprawy przekazanego jej majątku, zwalniając z tego obowiązku Miasto,
- ▶ możliwość ewentualnego sponsorowania przez spółkę klubów sportowych funkcjonujących na terenie Miasta, co mogłoby być korzystne dla spółki podatkowo (ulga sponsoringowa art. 18ee ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)
- ▶ możliwość utworzenia spółki z inną jednostką samorządu terytorialnego w celu zmniejszenia kosztów.

Wady (z perspektywy Miasta) utworzenia spółki prawa handlowego:

- ▶ koszty związane z likwidacją jednostki budżetowej oraz utworzeniem spółki prawa handlowego – koszty te są szacowane w pierwszym roku na ok. kilkaset tys. zł (uwzględniając konieczność zatrudnienia nowych pracowników – z uwagi na obsługę MOSiR przez Miasto i jego jednostki oraz koszty rady nadzorczej),
- ▶ spółka odpowiadałaby za wszelkie bieżące naprawy przekazanego jej majątku co jednocześnie stanowiłoby jej koszty, na które spółka musiałaby znaleźć środki. Jest to kwestia problematyczna w szczególności, jeśli do spółki zostałby przekazany „starszy” majątek, który wymagałby poniesienia znaczących nakładów inwestycyjnych w przyszłych latach,
- ▶ prawdopodobne większe koszty związane z personelem spółki oraz ewentualna konieczność zatrudnienia nowych pracowników (księgowość, rada nadzorcza, prezes),
- ▶ dotychczasowy obrót MOSiR z tytułu świadczenia usług sportowo-rekreacyjnych nie stanowiłby już obrotu Miasta (nie byłby widoczny w plikach JPK Miasta),
- ▶ częściowe „utrącenie” kontroli Miasta nad wykonywaniem działalności w zakresie sportu i rekreacji (spółka, jako odrębny podmiot wykonywałaby usługi we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, podejmując jednocześnie większość bieżących decyzji dotyczącej działalności samodzielnie).

Przekazanie majątku spółce

Pragniemy wskazać, iż możliwe formy przekazania majątku spółce zostały szczegółowo opisane w punkcie 8 niniejszej opinii.

W naszej ocenie najbardziej korzystnym z perspektywy Miasta rozwiązaniem byłoby wniesienie do nowopowstałej spółki majątku jednostki budżetowej aportem, który jednocześnie stanowiłby aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Aport ten byłby najbardziej korzystny podatkowo dla Miasta. Jednakże wskazujemy, że ze względu na szczególny charakter przepisu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT powinien on (ww. przepis) być interpretowany ściśle, co oznacza, że ma zastosowanie wyłącznie w przypadku zbycia (a zatem wszelkich czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) przedsiębiorstwa (w rozumieniu Kodeksu cywilnego) lub zorganizowanej jego części, zdefiniowanej w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT. Zatem składniki materialne i niematerialne, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, powinny pozostawać ze sobą we wzajemnych relacjach w ten sposób, że można mówić o nich jako o zespole, a nie zbiorze pewnych elementów. Istotne jest, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki pomiędzy poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej.

Jednocześnie wskazujemy, że na obecnym etapie, w naszej ocenie nie jest możliwe dokonanie Miastu rekomendacji co do formy przekazania każdego konkretnego obiektu / majątku. W pierwszej kolejności Miasto powinno rozważyć dokonanie ww. aportu. W przypadku braku możliwości wniesienia jakiegoś konkretnego obiektu / majątku w formie ww. aportu, Miasto powinno rozważyć inne formy przekazania majątku spółce (wskazane w punkcie 8 opinii) biorąc pod uwagę również inne czynniki tj. w szczególności finansowe i organizacyjne.

Ponadto Miasto powinno wziąć pod uwagę czy dany obiekt / majątek był dofinansowywany ze środków zewnętrznych i jakie są zapisy zawartej przez Miasto umowy o dofinansowanie w kwestii tzw. trwałości projektu. Wskazujemy, iż w przypadku wielu dofinansowań, instytucje finansujące zastrzegają w umowach brak możliwości dokonania zbycia dofinansowanego majątku przez określony czas. Przykładowo, dokonanie aportu łączy się z wyzbyciem przez Miasto prawa własności danego majątku (właścicielem majątku zostaje spółka), a w sytuacji użyczenia / dzierżawy Miasto pozostaje właścicielem majątku, a spółka jest jedynie jego użytkownikiem / dzierżawcą.

Powyższa kwestia powinna być w szczególności przeanalizowana w szczególności pod kątem ubiegania się przez Miasto o dofinansowanie na realizację zadania pn. „*Rozwój turystyki w Wodzisławiu Śląskim poprzez zagospodarowanie Rodzinnego Parku Rozrywki „Trzy Wzgórza”* w ramach Funduszy Europejskich dla Śląskiego 2021-2027. W przypadku pozyskania ww. dofinansowania na realizację przedmiotowego zadania, Miasto powinno wziąć pod uwagę w szczególności kwestię właścicielską nad dofinansowywanym majątkiem, potencjalną możliwość odliczenia VAT, a także możliwość ewentualnego zarabiania na dofinansowanym majątku (tutaj jak zostaliśmy poinformowani ewentualne wprowadzenie odpłatności za korzystanie z atrakcji nie powinno wywierać negatywnego wpływu na dofinansowanie). W sytuacji braku możliwości przekazania dofinansowanego majątku podmiotowi trzeciemu (tu spółka), ww. majątek musiałby pozostać na stanie środków trwałych Miasta. Z uwagi na powyższe, aport takiego majątku mógłby być w zaistniałej sytuacji niemożliwy.

Rozwiązaniem w tym zakresie mogło by być np. zawarcie ze spółką umowy o administrowanie majątkiem Miasta tj. Rodzinnym Parkiem Rozrywki. W tym modelu Miasto zleciłoby zarządzanie przedmiotowym majątkiem spółce w imieniu i na rzecz Miasta w zamian za wynagrodzenie. Spółka zarządzałaby

udostępnionym jej majątkiem, a Miasto ponosiło wydatki na utrzymanie majątku i wykazywałoby w swoich rozliczeniach VAT od sprzedaży dokonywanej w Rodzinnym Parku Rozrywki. Właścicielem majątku pozostałoby Miasto. Odliczenie VAT od wydatków ponoszonych przez Miasto na Park Rozrywki uzależnione byłoby od wykorzystania parku tj. jeśli Rodzinny Park Rozrywki wykorzystywany byłby wyłącznie do czynności opodatkowanych (brak nieodpłatnych wejść i nieodpłatnego udostępniania infrastruktury) Miastu powinno przysługiwać pełne prawo do odliczenia VAT. Jednakże jeśli pojawiłoby się nieodpłatne wykorzystywanie części majątku (nieodpłatne wejścia, nieodpłatne udostępnianie / wykorzystywanie majątku) Miasto zobowiązane byłoby do zastosowania odpowiedniej proporcji odliczenia VAT.

Innym rodzajem udostępnienia majątku Rodzinnego Parku Rozrywki spółce, który nie powinien mieć wpływu na kwestię właścicielską majątku, jest oddanie go w nieodpłatne użyczenie spółce. W tej sytuacji Miasto pozostałoby właścicielem majątku lecz nie miałoby prawa do odliczenia VAT od wydatków związanych z Rodzinnym Parkiem Rozrywki (brak związku z czynnościami opodatkowanymi). W takim przypadku wpływy ze sprzedaży dokonywanej w parku wykazywane byłyby w rozliczeniach spółki.

Końcowo wskazujemy, że w sytuacji wnioskowania o ww. środki finansowe i uznania podatku VAT za koszt kwalifikowany zadania, w przypadku pojawienia się prawa do odliczenia VAT (np. dzierżawa przedmiotowego majątku do spółki, lub samodzielne wykorzystywanie majątku, który powstanie w ramach zadania do czynności opodatkowanych VAT – odpłatne wejścia, bilety itp.) Miasto zasadniczo zobowiązane byłoby do dokonania zwrotu instytucji finansującej odliczonego podatku VAT (w części pokrytej dofinansowaniem).

15. Podsumowanie

- ▶ „Przekształcenie” jednostki budżetowej MOSiR w spółkę prawa handlowego jest możliwe poprzez jej likwidację, a następnie utworzenie spółki prawa handlowego.
- ▶ Transakcja nabycia całego bądź większości majątku MOSiR przez spółkę prawa handlowego będzie w naszej ocenie stanowić zbycie przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części, stanowiące czynność niepodlegającą opodatkowaniu VAT na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Jednocześnie powyższe powinno zostać uprzednio potwierdzone w ramach wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.
- ▶ Przeniesienie działalności sportowo-rekreacyjnej z MOSiR do spółki spowoduje zmianę podatnika prowadzącego przedmiotową działalność. Niemniej jednak zmiana ta nie powinna wpłynąć na korzystanie z infrastruktury oraz obecnie oferowanych przez MOSiR usług przez mieszkańców. Jak rozumiemy bowiem spółka niejako kontynuowałaby aktualną działalność jednostki w podobnym kształcie, oferując te same świadczenia na analogicznych zasadach.
- ▶ Niezależnie od formy prowadzenia działalności (jednostka budżetowa lub spółka prawa handlowego) wszelkie koszty bieżące oraz inwestycyjne związane z obiektami MOSiR pozostaną zasadniczo na zbliżonym poziomie. Dochody spółki powinny być również na zbliżonym poziomie (w sytuacji, w której spółka nie podniosłaby cen wynikających z cenników), niemniej jednak po stronie spółki pojawiłyby się dodatkowo dochody związane ze świadczeniem usług na rzecz Miasta (np. odpłatne udostępnianie Miastu części swojego majątku, wykonywanie na rzecz Miasta różnych usług itp.).
- ▶ W pewnych sytuacjach zmianie (zwiększeniu) może ulec wysokość prawa do odliczenia VAT. W sytuacji wykorzystywania majątku przez spółkę wyłącznie do działalności gospodarczej

(opodatkowanej VAT) spółce zasadniczo przysługiwałoby pełne prawo do odliczenia VAT od wszystkich wydatków ponoszonych w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej.

- ▶ W przypadku Miasta rozliczenie VAT będzie bardziej złożone. W zakresie przeszłych wydatków w zależności od wybranego modelu Miasto będzie mogło dokonać odliczenia VAT naliczonego w większej wysokości bądź będzie zobowiązane do korekty ujemnej. W zakresie wydatków przyszłym możliwe jest dokonanie transakcji w taki sposób, aby Miasto mogło dokonywać odliczenia w pełnej wysokości.
- ▶ W spółkach z kapitałem JST organem obligatoryjnym jest rada nadzorcza.
- ▶ Spółka prawa handlowego będzie podatnikiem podatku dochodowego.
- ▶ Możliwe formy udostępniania majątku Miasta spółce prawa handlowego: aport, dzierżawa / najem, zastosowanie modelu polegającego na administrowaniu, użyczenie majątku.
- ▶ Istnieje możliwość dokapitalizowania spółki przez Miasto.
- ▶ Należy pamiętać o metodologii wyliczania rekompensaty dla spółki w oparciu o Decyzję. W sytuacji, gdyby taka rekompensata była konieczna.
- ▶ Miasto mogłoby zlecać wykonywanie zadań własnych spółce za odpłatnością. Powyższe zapewniłoby spółce stałe źródło przychodów oraz zwalniałoby Miasto z konieczności samodzielnego wykonywania takich zadań.

Mając na uwadze powyższe zalecamy Państwu przedyskutowanie konkluzji płynących z powyższej opinii podczas spotkania / telekonferencji / wideokonferencji.

Niemniej jednak, pragniemy podkreślić, iż w sytuacji zmiany przez Miasto modelu prowadzenia działalności sportowo-rekreacyjnej tj. likwidację jednostki budżetowej i utworzenie spółki prawa handlowego, rekomendujemy potwierdzenie wszelkich wątpliwych kwestii związanych z dokonaną zmianą (m.in. możliwości uznania aportu majątku MOSiR do spółki prawa handlowego jako transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części tj. za czynność niepodlegającą VAT) poprzez wystąpienie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Na Państwa życzenie możemy dokonać odrębnej analizy konsekwencji podatkowych kwestii nieporuszonych w tej opinii. Przedmiotowa analiza odnosi się do jedynie do zagadnień przedstawionych powyżej. Niniejsza analiza nie reprezentuje naszego stanowiska w jakiegokolwiek innej niż omawianej sprawie.

Nasza analiza została przeprowadzona i sporządzona na podstawie przepisów prawnych i ich interpretacji znanych nam według stanu na dzień jej przygotowania. Jeśli obowiązujące przepisy lub praktyka dotyczące analizowanych zagadnień uległyby zmianie lub wydane zostałyby nowe interpretacje lub zalecenia, wówczas przedstawione przez nas wnioski mogłyby ulec zmianie.

Powyższa analiza i wnioski są oparte na brzmieniu polskich przepisów ustawy o VAT, a także interpretacjach urzędowych obowiązujących w dniu przygotowywania analizy. Wszystkie one mogą ulec zmianie. W przypadku, gdy taka zmiana ma miejsce (również ze skutkiem retroaktywnym) w przepisach lub w ich sądowej wykładni, opinie wyrażone powyżej wymagać będą modyfikacji z uwzględnieniem zaistniałych zmian.

Komentarze tu przedstawione nie są wiążące dla polskich władz skarbowych i nie możemy zagwarantować, iż władze te nie przyjmą stanowiska odmiennego od podejścia wyrażonego powyżej.

Niniejsza opinia powinna być rozpatrywana jako całość, gdyż samodzielna analiza poszczególnych jej części może prowadzić do mylących wniosków.

Nasza opinia sporządzona jest wyłącznie dla celów wymienionych powyżej oraz dla Państwa informacji, tym samym nie należy używać jej dla celów innych niż wymienione.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. w Dziale III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm., dalej: „Ordynacja Podatkowa”) dodany został nowy Rozdział 11a - Informacje o schematach podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules - MDR), wprowadzający obowiązkowe raportowanie schematów podatkowych.

Powyższe przepisy stanowią implementację Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej Dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych oraz wprowadzając dodatkowe regulacje związane z raportowaniem.

Zgodnie z przepisami obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych spoczywać może na podmiotach będących promotorami, korzystającymi lub wspomagającymi [w rozumieniu niniejszych przepisów] w odniesieniu do danego schematu podatkowego, także gdy podmioty te nie posiadają miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Polski.

Obowiązek raportowania obejmuje określone uzgodnienia będące raportowalnym schematem podatkowym, jeżeli zostały one opracowane, udostępnione, przygotowane do wdrożenia lub rozpoczęto ich wdrożenie po dniu 31 grudnia 2018 r., jednakże przepisy przewidują również konieczność przekazania do organów podatkowych informacji o schematach podatkowych, w odniesieniu do których pierwszej czynności związanej z ich wdrażaniem dokonano po dniu 25 czerwca 2018 r. (w odniesieniu do tzw. schematów transgranicznych) albo po dniu 1 listopada 2018 r. (w odniesieniu do tzw. schematów innych niż transgraniczne).

W przypadku spełnienia ustawowych przesłanek i uznania, iż w toku realizacji zlecenia przez EY doszło do opracowania, oferowania, udostępniania, wdrażania lub zarządzania wdrażaniem uzgodnienia albo pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia, EY może być zobowiązany przekazać Państwu, Szefowi Krajowej

Administracji Skarbowej lub innym podmiotom informacje / zawiadomienia, o których mowa w Rozdziale 11a Ordynacji Podatkowej. Obowiązki informacyjne mogą dotyczyć również Państwa / korzystających oraz innych podmiotów i osób.