

Zorganizowana część przedsiębiorstwa – kiedy mamy z nią do czynienia w rozliczeniach podatkowych

Ustawodawca niejednokrotnie przewidział w przepisach ustaw podatkowych dla czynności, które mają za przedmiot zorganizowaną część przedsiębiorstwa (dalej również - ZCP) odmienne zasady opodatkowania niż dla podobnych czynności lecz z udziałem innych składników majątku. Przykładowo można wskazać, że nie rozpoznaje się przychodu z tytułu objęcia udziałów/akcji w zamian za aport, którego przedmiotem było ZCP.

Natomiast przychód rozpoznaje się w przypadku objęcia udziałów/akcji w zamian za aport, którego przedmiot był inny niż ZCP.

Definicja tego pojęcia nabiera szczególnego znaczenia także na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) jako że zbycie ZCP nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem (por. art. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Z racji odmiennego podatkowego ujęcia transakcji z udziałem ZCP ważna jest wiedza jak ustawy podatkowe (definicja ZCP jest taka sama zarówno w ustawie o CIT, ustawie o PIT jak i w ustawie o VAT) oraz organy podatkowe definiują to pojęcie.

Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawarta jest w art. 4a pkt 4 ustawy o CIT/ art. 5a pkt 4 ustawy o PIT/ art. 2 ust. 27e ustawy o VAT pod którym to pojęciem 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.

Tym samym, zorganizowana część przedsiębiorstwa nie jest dowolnym zbiorem składników majątkowych (materialnych i niematerialnych) wchodzących w skład przedsiębiorstwa, ale **wyodrębnionym organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie zespołem tych składników**, zdolnym do bycia oddzielnym przedsiębiorstwem, samodzielnie realizującym określone zadania gospodarcze.

Co warte jest podkreślenia, wyodrębnienie musi istnieć już w ramach istniejącego przedsiębiorstwa, a nie dopiero kształtować się po "wyprowadzeniu" w jakikolwiek sposób zespołu składników materialnych i niematerialnych z tego przedsiębiorstwa.

Jak wskazuje się w wyroku WSA w Opolu z dnia 07.12.2009r., sygn. I SA/Op 325/09: *Niewątpliwie zorganizowana część przedsiębiorstwa to sytuacja, która już zaistniała w strukturze organizacyjnej wnioskodawcy, a nie dopiero powstanie w przyszłości, to zaś oznacza, że nie ma możliwości wybierania przez podatnika, które wierzytelności i środki trwale mogą, a które nie mogą być przekazywane.*

Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, oddział, wydział czy też zakład. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza całkowitej samodzielności finansowej lecz sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Nie należy tego pojęcia utożsamiać z posiadaniem przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa pełnej samodzielności finansowej, czy też samodzielnym sporządzaniem bilansu. Odnośnie wyodrębnienia funkcjonalnego - kryterium to sprowadza się do ustalenia czy wyodrębniona

organizacyjnie całość jest w stanie przejąć zadania oraz samodzielnie funkcjonować na rynku (pogląd taki wyraził m.in. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 06.07.2010r., sygn. I SA/GL 112/10, a także WSA w Krakowie w wyroku z dnia 15.04.2010 r., sygn. akt I SA/Kr 31/10).

Zakwalifikowanie danego z zespołu składników materialnych i niematerialnych jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa możliwe jest jedynie, gdy spełnione są jednocześnie **wszystkie przesłanki** określone w powołanym przepisie.

Ważne

Mając na uwadze przytoczoną powyżej definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa obowiązującą na gruncie przepisów ustawy o CIT uznać należy, że zespół składników będzie mógł być uznany za zorganizowaną część przedsiębiorstwa jeżeli:

1. istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań;
2. zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;
3. składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych;
4. zespół tych składników **mógłby** stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze.

Pragniemy podkreślić, iż definicja ZCP zawarta w ustawie o CIT wyraźnie wskazuje, że zespół składników majątkowych wchodzących w jego skład powinien zawierać **także zobowiązania**.

Tym samym, by zespół składników mógł być uznany za ZCP (oprócz przenoszonych składników majątkowych) oraz przykładowo umów z kontrahentami oraz umów o pracę, przeniesieniu powinny podlegać zobowiązania tego działu/ oddziału.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych wskazują również, iż ZCP powinno zawsze obejmować prawa do nieruchomości, w której prowadzi działalność zbywca ZCP (por. przykładowo pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13.01.2011r., sygn. IPPB5/423-656/09-2/MB (wydane na gruncie przepisów ustawy o PDOP); pismo z dnia 20.10.2010r. sygn. IPPP1/443-877/10-4/AW (wydane na gruncie przepisów **ustawy o VAT**).

Na nieprawidłowość takiego stanowiska wskazują jednakże wyroki sądów administracyjnych. Jak czytamy w wyroku **WSA** w Warszawie z dnia 27.06.2011r., sygn. III SA/Wa 2995/10 (orzeczenie nieprawomocne): *Z cytowanych wyroków Sądu Najwyższego wynika, że aby dany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej mógł być uznany za przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ K.c. nie jest konieczne wystąpienie wśród tych składników nieruchomości lub tytułu prawnego do nieruchomości; podobnie Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 494/09, NSA w wyroku z dnia 09.03.2011r., sygn. I FSK 502/10.*

Wartym podkreślenia jest wskazanie przez sąd w przytoczonym powyżej wyroku, że: *o tym, jakie konkretne składniki muszą być przeniesione na nabywcę, aby można było uznać, że nastąpiło zbycie przedsiębiorstwa decydują okoliczności faktyczne, których nie można określić apriorycznie. W każdym przypadku należy badać przedmiot działalności gospodarczej i stosownie do niego określić minimum składników jakie powinny być przeniesione, by mogły one tworzyć przedsiębiorstwo.*

Reasumując, dla określenia danego zespołu składników majątkowych jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie wystarczy zorganizowanie jakiegokolwiek masy majątkowej, ale musi się ona odznaczać odrębnością organizacyjną i finansową, z możliwością samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym w razie zaistnienia takiej potrzeby.

Jednocześnie składniki tworzące ZCP zależą od charakteru działalności gospodarczej prowadzonej przez tę wyodrębnioną część przedsiębiorstwa, tak więc o tym, czy dany zespół składników tworzy

ZCP należy każdorazowo rozstrzygać na bazie zaistniałych okoliczności faktycznych.

Autorzy:

- **Agnieszka Sakowska**
- **ECDDP Sp. z o.o.**

Artykuł z dnia: 2011-10-10