

**Przesunięcia środków trwałych do zakładu bez CIT**Michał Gosek, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & PartnerAleksandra Galczak, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & Partner

**Wyposażenie zakładu w ramach kapitału wyodrębnionego w należące do jednostki macierzystej aktywa nie prowadzi do powstania dla niej przychodów ani do zwiększenia kosztów ich uzyskania.**

Zakłady podatkowe, jako jednostki organizacyjne jednostki macierzystej nieposiadające osobowości prawnej, mogą funkcjonować w jednej z następujących form:

1) oddziału (zakładu) sporządzającego samodzielnie sprawozdanie finansowe – jest to tzw. zakład samobilansujący, którego fakt utworzenia należy zgłosić do odpowiedniego rejestru sądowego na podstawie polskich przepisów;

2) oddziału (zakładu) wyodrębnionego organizacyjnie, ale niesporządzającego samodzielnego sprawozdania finansowego.

Niezależnie od tego, zgodnie z koncepcją przyjętą przez OECD, konsekwencją powstania zakładu podatkowego w państwie źródła jest uznanie, że obecność i aktywność przedsiębiorstwa zagranicznego w tym państwie jest na tyle znacząca, iż w świetle zasad międzynarodowego prawa podatkowego państwu temu powinno przysługiwać prawo do opodatkowania zysków osiągniętych za pośrednictwem powstałego zakładu.

Stosownie do art. 7 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD (dalej: KM-OECD) zyski przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu tylko w państwie jego rezydencji, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim państwie (państwie źródła) działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. W takim przypadku zgodnie z art. 7 ust. 2. KM-OECD, jeśli zyski można przypisać zakładowi, to mogą one być opodatkowane w państwie położenia zakładu.

**AŁOKOWANIE ZYSKÓW**

Z uwagi na to, że zakład nie posiada odrębnej od jednostki macierzystej podmiotowości prawnopodatkowej, kluczowe w tym zakresie jest ustalenie i właściwe zastosowanie metody alokowania zysków pomiędzy obydwie jednostki. Podejście OECD opiera się na dwóch głównych założeniach:

- przyjęciu fikcji zakładu jako niezależnej jednostki.
- zasadzie ceny rynkowej (ang. Arm's length principle).

Oznacza to, że zakładowi można przypisać zyski, które zakład mógłby osiągnąć gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach, z uwzględnieniem wykonywanych funkcji, angażowanych aktywów oraz ponoszonych ryzyk.

W tym kontekście spore wątpliwości interpretacyjne budzą zdarzenia polegające na wyposażeniu zakładu przez jednostkę macierzystą w środki trwałe niezbędne do prowadzenia przez ten zakład działalności gospodarczej. W szczególności pojawia się pytanie czy takie zdarzenie może prowadzić po stronie jednostki macierzystej do powstania przychodu według przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Wątpliwości podatników budzić może również to w jaki sposób należy ustalić wartość początkową przekazywanych zakładowi składników oraz to jak należy traktować wyłącznie czasowe przemieszczenie składników majątkowych.

## PODATKOWA NEUTRALNOŚĆ

W kontekście opisanych powyżej zasad alokacji zysków intuicyjnie nasuwa się odpowiedź, że gdy wyposażenie zakładu w składniki majątku ma trwały charakter, to zdarzenie takie powinno być potraktowane jak transakcja sprzedaży i zweryfikowane pod kątem rynkowego charakteru.

Należy jednak podkreślić, że wyposażenie zakładu w środki trwałe (jak również środki finansowe czy zapasy) jest warunkiem niezbędnym do prawidłowego działania zakładu w państwie jego położenia i jako takie powinno być neutralne na gruncie podatku dochodowego. Co istotne, takie przesunięcie jest czynnością odbywającą się w ramach jednego podmiotu. Zakład nie posiada bowiem odrębnej od jednostki macierzystej osobowości prawnej, a stanowi wyłącznie wyodrębnioną z niej jednostkę organizacyjną.

Według polskich przepisów o rachunkowości, gdy wyodrębniony organizacyjnie oddział prowadzi działalność jako oddział samobilansujący się, to jest on zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdania finansowego. Spółka macierzysta jest natomiast zobligowana do sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego zgodnie z art. 51 ustawy o rachunkowości. Przepis ten wskazuje na sposób prowadzenia ewidencji rachunkowej przez jednostkę macierzystą i jej zakład samobilansujący się poprzez m.in. zastosowanie konta „Fundusze wydzielone” czy „Rozrachunki wewnątrzzakładowe”.

Składniki majątku przesunięte do zakładu samobilansującego się traktowane są zatem jako jego aktywa, zaś równowartość tych składników stanowi kapitał własny zakładu funkcjonujący właśnie pod pojęciem funduszu wydzielonego. Podstawą przekazania składników majątku powinien być odpowiedni protokół, w którym wykazana jest wartość składników majątku wraz z ich dotychczasowym umorzeniem. Z kolei dla jednostki macierzystej kapitał ten odzwierciedla wartość składników majątku przekazanych do zakładu i służących do realizacji powierzonych mu funkcji.

Tym samym należy uznać, że także przemieszczenie środków trwałych pomiędzy jednostką macierzystą a zakładem odbywa się w ramach jednego podmiotu, gdyż zawarcie prawnie skutecznej czynności prawnej nie jest w takim przypadku możliwe. Dlatego transakcja taka powinna być neutralna w podatku dochodowym. Nie generuje ona bowiem zysku.

## POTWIERDZENIE W WYTYCZNYCH OECD...

Na możliwość nieuwzględniania zysku przy transakcjach polegających na przesunięciu składników majątkowych pomiędzy zakładem a jednostką macierzystą wskazują również wytyczne wydane do KM-OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed Version, 21 listopada 2017 r., OECD Publishing). Zgodnie z Wytycznymi nr 28 do artykułu 7 KM-OECD, istotą artykułu 7 KM-OECD jest określenie sposobu podziału zysku pomiędzy jednostką macierzystą a jej zakładem. Wyposażeniem nowo powstałego zakładu w składniki majątku, bez których zakład nie byłby w stanie funkcjonować, nie jest bezpośrednio związane z realizacją zysku na takiej transakcji. W wyniku wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostką macierzystą a zakładem nie powinno zatem dojść ani do powstania przychodu, ani do zwiększenia kosztów ich uzyskania. Wzajemne rozliczenia są bowiem przepływami wewnętrznymi przeprowadzanymi w ramach jednego podmiotu. Rozliczenia te są zatem neutralne podatkowo, nie generują zysku, a ustalają jedynie sposób jego podziału pomiędzy jednostką macierzystą a jej zakładem.

## ...I W INTERPRETACJACH FISKUSA

Stanowisko to znajduje również potwierdzenie w podejściu polskich organów podatkowych. Zgodnie z interpretacją indywidualną z 18 stycznia 2012 r. wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (IBPBI/2/423-1279/11/AK) wyposażenie zakładu (oraz również późniejsze doposażenie) w ramach kapitału wyodrębnionego w należące do jednostki macierzystej aktywa nie stanowi transakcji, która pozwalałaby przypisać przychody lub koszty uzyskania przychodów jednostce macierzystej, gdyż nie są to czynności związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jak wskazał organ, wyposażenie zakładu podatkowego w ramach wyodrębnionego kapitału w środki pieniężne lub inne aktywa (np. nakłady na środki trwałe w budowie, środki trwałe takie jak maszyny i urządzenia, zapasy, tj. wyroby gotowe, towary, materiały do produkcji) przeznaczone do prowadzenia przez zakład działalności gospodarczej dokonane zarówno przed rozpoczęciem działalności, jak i w okresie późniejszym (doposażenie) nie prowadzi do powstania przychodu (kosztu uzyskania przychodów) na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce.

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/308069996-Przesuniecie-srodkow-trwalych-do-zakladu-bez-CIT.html>