

Mateusz Chudzik
Leopold Ciesielski

Pojęcie wkładu niepieniężnego (aportu) oraz jego skutki podatkowe – wybrane zagadnienia

I. Wstęp

Artykuł 3 ustawy – Kodeks spółek handlowych¹ stanowi, iż przez umowę spółki wspólnicy albo akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu przez wniesienie wkładów oraz, jeżeli umowa albo statut spółki tak stanowi, przez współdziałanie w inny określony sposób. Do *essentialia negotii* umowy spółki handlowej należy zatem – obok zobowiązania wspólników do dążenia do osiągnięcia wspólnego celu – zobowiązanie wspólników także do wniesienia wkładu do spółki². Przepisy przewidują jeszcze inne istotne elementy przedmiotowe umowy spółki, jednakże niezawarcie w umowie spółki zobowiązań w przedmiocie wkładów spowoduje nieważność umowy każdej spółki prawa handlowego. Zatem zapoznanie się z problematyką wkładów jest niezbędne dla skutecznego zawierania spółek a także, między innymi, dla prawidłowego stosowania prawa podatkowego, gdyż wniesienie wkładu do spółki rodzi skutki podatkowe zarówno dla spółki, jak i dla osób wnoszących – wspólników.

II. Pojęcie wkładu niepieniężnego (aportu)

Wkłady wnoszone do spółek mogą mieć charakter pieniężny lub niepieniężny. Nie wymaga większego wywodu prawniczego ustalenie

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. (Dz.U. Nr 94, poz. 1037) zwana dalej k.s.h.

² *Kodeks Spółek Handlowych. Komentarz*, red. K. Kruczałak, Warszawa 2001, s. 25.

zakresu pojęcia – wkład pieniężny. Pewne trudności mogą natomiast powstać przy tworzeniu zakresu pojęcia wkładu niepieniężnego, zwanego również aportem. Kodeks spółek handlowych nie zawiera legalnej definicji wkładów niepieniężnych, stąd też najczęściej przyjmuje się, że są nimi wkłady, którym nie można przypisać charakteru pieniężnego³. Należy podkreślić, iż kryteria zdolności aportowej są odmienne w spółkach osobowych i kapitałowych. W spółkach kapitałowych o możliwości uznania za wkład niepieniężny (aport) decydują takie kryteria, jak:

- 1) zdolność bilansowa, tj. możliwość oznaczenia i wycenienia wkładu oraz umieszczenia go w bilansie spółki po stronie aktywów,
- 2) zbywalność prawa,
- 3) przydatność i faktyczna dostępność wkładu do spółki, a także
- 4) zdolność likwidacyjna, przejawiająca się w możliwości wejścia wkładu do masy likwidacyjnej bądź masy upadłościowej spółki⁴.

Ponadto art. 14 § 1 k.s.h. stanowi, że aportem nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług. Przez zastosowanie takich kryteriów zdolności aportowej można skonstruować ogólną definicję uznającą wkład niepieniężny (aport) za prawo mające określoną wartość majątkową, które jest realne, a także zbywalne. Wyjaśnienia wymaga, jakie prawa mogą być przedmiotem aportu. I tak wśród praw rzeczowych wyróżnić możemy: własność rzeczy ruchomych, własność rzeczy nieruchomych, własność przedsiębiorstwa, własność zorganizowanej części przedsiębiorstwa, udział we współwłasności, użytkowanie wieczyste. Wśród praw obligacyjnych należy wymienić: udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością i akcje w spółce akcyjnej (prawa udziałowe), obligacje, wierzytelności współnika. Nie bez znaczenia pozostają także prawa na dobrach niematerialnych, a wśród nich prawa ochronne na wzory użytkowe, znaki towarowe, patenty na wynalazki, prawa z rejestracji na wzory przemysłowe, topografii układów scalonych, oznaczeń geograficznych, majątkowe prawa autorskie a także *know-how*. Należy również zaznaczyć, iż poza wskazanym w art. 14 § 1 k.s.h. świadczeniem

³ A. Szumański, *Wkłady niepieniężne do spółek kapitałowych*, Warszawa 1997, s. 21.

⁴ S. Sołtysiński, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, M. Tarska, *Kodeks spółek handlowych – Komentarz*, Warszawa 2001, t. I, s. 159.

pracy bądź usług, w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego i poglądów doktryny aportem nie może być zobowiązanie wspólnika do świadczenia w przyszłości określonej sumy pieniężnej na rzecz powstałej spółki, weksle wystawione przez wspólnika na rzecz spółki, części składowe rzeczy, koncesje i zezwolenia organów administracji⁵.

Z uwagi na ramy niniejszego opracowania nie jest możliwe omówienie każdego z praw mogących stanowić aport. Należy zatem skupić się na tych prawach, które budzą największe wątpliwości i najczęściej rodzą pytania. Do tej grupy zaliczyć należy takie wkłady, jak przedsiębiorstwo oraz zorganizowana część przedsiębiorstwa.

Definicję legalną przedsiębiorstwa zawiera art. 55¹ k.c. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Ustawodawca ustanowił ponadto katalog otwarty przykładowych elementów organizacyjnych przedsiębiorstwa. Powyższy katalog zawiera, między innymi, elementy obce prawu cywilnemu, tj. koncesje, licencje i zezwolenia, a także tajemnice przedsiębiorstwa oraz księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy podkreślić, iż przy tworzeniu pojęcia przedsiębiorstwa pominięto takie elementy, jak zobowiązania i obciążenia związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Wniesienie aportem przedsiębiorstwa do spółki obejmować będzie zatem jedynie aktywa. Do przejścia zobowiązań konieczne będzie zastosowanie przepisów o zmianie stron stosunku zobowiązaniowego, a więc art. 519 i następnych kodeksu cywilnego. Odmiennie stanowisko prezentuje część doktryny, która przyjmuje, że wniesienie przedsiębiorstwa do spółki handlowej tytułem aportu należy utożsamiać ze zbyciem przedsiębiorstwa⁶. Stąd też w takim przypadku spółka, postrzegana jako nabywca, przystępuje do zobowiązań na podstawie art. 55⁴ k.c.

W świetle art. 5a pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷ (dalej: u.p.d.o.f.) zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istnie-

⁵ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 7 kwietnia 1994 r. I Acr 45/94 (Wokanda 1994, nr 12, s. 50).

⁶ M. Minas, *Aport w spółce kapitałowej*, Gdańsk 2005, s. 53.

⁷ Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

jącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Pomimo istnienia powyższej legalnej definicji w praktyce pojawiają się wątpliwości, jakiemu zespołowi konkretnych składników można przypisać miano zorganizowanej części⁸.

Do ustalenia zdolności aportowej spółek osobowych mają zastosowanie poczynione powyżej uwagi odnoszące się do aportu w spółkach kapitałowych, z tym zastrzeżeniem, iż *a contrario* z art. 14 § 1 k.s.h. wkładem niepieniężnym w spółkach osobowych mogą być świadczone przez wspólnika usługi i praca. Kryteria zdolności aportowej w ramach poszczególnych typów spółek osobowych są jednak zróżnicowane. Z uwagi na nieskomplikowany charakter i konstrukcję prawną spółki jawnej oraz partnerskiej nie wymaga dokładniejszej analizy problematyka wkładów w tych spółkach. Należy jedynie podkreślić, że wkład w postaci pracy należy odróżnić od prowadzenia przez wspólników spraw spółki. Prowadzenie bowiem spraw spółki jest zarówno prawem, jak i obowiązkiem każdego wspólnika.

Spółka komandytowa charakteryzuje się występowaniem dwóch rodzajów wspólników. Pierwszymi są komplementariusze, którzy odpowiadają całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki, drudzy to komandytariusze, którzy odpowiadają za zobowiązania spółki jedynie do wysokości sumy komandytowej. Takie rozróżnienie nie mogło pozostać bez wpływu na reżim wnoszenia wkładów przez danego wspólnika. Kodeks spółek handlowych nie zawiera regulacji odnoszącej się do wkładów komplementariuszy. Zgodnie z art. 103 k.s.h. należy zatem stosować przepisy o wnoszeniu wkładów do spółki jawnej. W odniesieniu do komandytariuszy obowiązują odmienne zasady pozwalające wyróżnić

⁸ Problem definicji „zorganizowanej części przedsiębiorstw” występował wielokrotnie w orzecznictwie sądów administracyjnych. I tak w orzeczeniu z 24 marca 1995 roku NSA (SA/Gd 1818/94, Monitor Podatkowy 1995, nr 8), uznał, że pod pojęciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozumieć „...taki zespół składników materialnych i niematerialnych, który może stanowić odrębne przedsiębiorstwo...”. W innym orzeczeniu NSA stwierdził, że nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa pomieszczenia biurowe, nawet wówczas gdy będą wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot, który je nabył (wyrok NSA z 6 listopada 1996 r. SA/Sz 2714/95).

wkłady w pełni dopuszczalne, wkłady warunkowe oraz wkłady niedopuszczalne⁹. Artykuł 107 § 1 k.s.h. stanowi, że jeżeli wkładem komandytariusza do spółki jest w całości lub w części świadczenie niepieniężne, umowa spółki powinna określać przedmiot świadczenia niepieniężnego (aportu), wartość świadczenia oraz dane takiego wspólnika. Świadczenie niepieniężne, polegające na zobowiązaniu do wykonywania pracy lub świadczenia usług na rzecz spółki oraz wynagrodzeniu za usługi świadczone przy powstaniu spółki, może stanowić wkład komandytariusza po warunkiem, że wartość innych wkładów wniesionych przez tego wspólnika nie jest niższa od wysokości sumy komandytowej (art. 107 § 2 k.s.h.). Niedopuszczalnymi wkładami są natomiast udziały lub akcje komandytariusza w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółce akcyjnej będącej komplementariuszem spółki, do której mają zostać wniesione wkłady (art. 107 § 3 k.s.h.).

W spółce komandytowo-akcyjnej występują również dwa rodzaje wspólników: akcjonariusze oraz komplementariusze. Akcjonariusze wnoszą wkłady na kapitał zakładowy. Komplementariusze mogą natomiast wносить wkłady na kapitał zakładowy lub na inne fundusze. Komplementariusz może zatem wystąpić jednocześnie jako komplementariusz oraz akcjonariusz. W zależności od tego, jaki fundusz zostanie zasilony wkładem komplementariusza, zastosowaniu podlegać będzie odpowiedni reżim wnoszenia wkładów. Wniesienie wkładu poza kapitał zakładowy powoduje, że w zakresie problematyki przedmiotu wkładów zastosowanie mają przepisy o spółce jawnej. Wniesienie natomiast wkładu na kapitał zakładowy, zarówno przez komplementariusza, jak i akcjonariusza, podlega regulacji właściwej dla spółek akcyjnych.

Omawiając tematykę wkładów niepieniężnych nie można pominąć problematyki związanej z oceną ich wartości. W spółkach osobowych, w tym w spółce komandytowo-akcyjnej, w przypadkach gdy stosujemy reżim właściwy dla spółki jawnej, kwestia wyceny wkładów może być, co do zasady, oparta o ustalenia dokonane przez samych wspólników. Niewłaściwa ocena (zawyżenie wartości wkładów) rodzi przede wszystkim określone skutki w zakresie odpowiedzialności wspólników. Podobnie sytuacja kształtuje się w przypadku wyceny wkładów wnoszonych

⁹ A. K i d y b a, *Prawo handlowe*, Warszawa 2004, s. 238.

do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zawyżenie wartości wkładów niepieniężnych rodzi odpowiedzialność wspólników oraz członków zarządu za wyrównanie spółce brakującej wartości (art. 175 k.s.h.).

Wycena przedmiotu wkładu niepieniężnego wnoszonego do zawiązywanej spółki akcyjnej należy do obowiązków założycieli. Natomiast w przypadku podwyższania kapitału zakładowego wyceny dokonuje zarząd spółki. W świetle art. 311 § 1 k.s.h. założyciele zobowiązani są do sporządzenia sprawozdania, w którym przede wszystkim przedstawiony zostanie przedmiot wkładów niepieniężnych, liczba i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji i innych tytułów uczestnictwa w dochodach lub w podziale majątku spółki, oraz osoby, które wnoszą wkłady niepieniężne, a także zastosowana metoda wyceny wkładów. Należy mieć również na uwadze, że jeżeli przedmiotem wkładu jest przedsiębiorstwo, do sprawozdania założycieli należy dołączyć sprawozdanie finansowe dotyczące tego przedsiębiorstwa, za okres ostatnich dwóch lat obrotowych. Jeżeli przedsiębiorstwo stanowiące aport prowadzone jest przez okres krótszy niż dwa lata, to sprawozdanie finansowe załączane do sprawozdania założycieli powinno obejmować cały okres działalności. Dodatkowo sprawozdanie założycieli należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta wyznaczonego przez sąd. Ocena sprawozdania dokonywana jest przez niego w zakresie prawdziwości i rzetelności danych w nim zawartych oraz w celu wydania opinii, czy wartość wkładów niepieniężnych odpowiada co najmniej wartości nominalnej obejmowanych za nie akcji bądź wyższej cenie emisyjnej akcji.

III. Podatkowe skutki wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu)

1. Podatkowe skutki aportu w spółkach osobowych

Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej lub podniesienie wartości przysługującego wspólnikowi udziału kapitałowego poprzez wniesienie aportu wywołuje skutki w zasadzie jedynie w podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰.

¹⁰ Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.) zwana dalej: u.p.c.c.

Podkreślić należy, że żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje opodatkowania nim wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółek osobowych (np. spółki jawnej). Tym samym wniesienie aportu do spółki osobowej powoduje jedynie alokację majątku osobistego pomiędzy współnikami a spółką osobową w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Nie ma więc odpowiedniego zastosowania do wniesienia aportu do spółki osobowej art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.¹¹ Nie ma również w omawianym przypadku zastosowania przepis art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., a mianowicie przychód z innych źródeł. Przepis ten zawiera co prawda otwarty katalog zdarzeń prawopodatkowych, zaliczanych do dochodów z innych źródeł¹², z jego treści jednak jasno wynika, że przywołana definicja nie obejmuje praw uzyskanych w związku z wniesieniem do spółki osobowej wkładu niepieniężnego.

Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 3 u.p.c.c. podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlega, w przypadku spółki osobowej, wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego. Obowiązek podatkowy ciąży w tej sytuacji zasadniczo na współnikach spółek osobowych i powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej.

Zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z mocy prawa równocześnie z powstaniem obowiązku podatkowego. Na współnikach spółek osobowych ciąży obowiązek złożenia właściwemu urzędowi skarbowemu deklaracji w podatku od czynności cywilnoprawnych, zawierającej między innymi określenie rodzaju czynności cywilnoprawnej oraz rynkowej wartości jej przedmiotu. W przy-

¹¹ W przepisie tym mowa jest o „wartości nominalnej” akcji lub udziałów, a pojęcie to występuje w kodeksie spółek handlowych jedynie w odniesieniu do spółek kapitałowych.

¹² Za przychody z innych źródeł art.20 ust. 1 u.p.d.o.f. uważa w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wskazane w art. 134, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i 17 oraz przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów.

padku aportu ustawodawca zastosował technikę samoobliczenia podatkowego, co oznacza, że podatnik ma obowiązek samodzielnie obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od daty powstania obowiązku podatkowego.

Wyjątek od wskazanej zasady stanowi sytuacja, w której do obliczenia i pobrania podatku od czynności cywilnoprawnej zobowiązani są płatnicy, np. notariusze, gdy przedmiotem aportu jest nieruchomość bądź czynność wymaga udziału notariusza¹³. W tym przypadku płatnik podatku zobowiązany jest obliczyć, pobrać i wpłacić podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Dodatkowym obowiązkiem płatników jest prowadzenie rejestru podatku, zawierającego dane dotyczące czynności, od których jest pobierany oraz informacje dotyczące jego wysokości¹⁴. Podkreślić należy, że płatnicy podatku obowiązani są uzależnić dokonanie czynności od uprzedniego zapłacenia podatku.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na pewne różnice występujące w podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku wniesienia aportu do spółki kapitałowej. Obowiązek podatkowy powstaje w tym przypadku nie z chwilą rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego, lecz w momencie podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału, a obowiązek podatkowy obciąża spółkę kapitałową (art. 3 w zw. z art. 4.u.p.c.c.).

Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółek, niezależnie czy są to spółki osobowe, czy kapitałowe, powoduje przeniesienie własności przedmiotu aportu na spółkę. Wywołuje to również określone skutki w podatkach obciążających przedmiot wkładu niepieniężnego (majątkowych) – podatku od nieruchomości, rolnym bądź leśnym, jeżeli oczywiście przedmiotem aportu jest nieruchomość w rozumieniu wyżej wymienionych ustaw. W podatkach tych spółka posiada zdolność prawnopodatkową i jest ona podatnikiem podatku odrębnym od wspólnika. W tym przypadku konieczne jest zgłoszenie zmian w ewidencji gruntów oraz budynków, a następnie, jeżeli wniesienie aportu nastąpiło w czasie roku podatkowego, złożenie korekty deklaracji podatkowej wraz z zapłatą podatku. Obowią-

¹³ Art. 10 ust. 2 pkt 1 u.p.c.c.

¹⁴ Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowych zasad poboru podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 108, poz. 1153).

zek podatkowy powstaje w podatkach majątkowych zasadniczo od następnego miesiąca po przeniesieniu własności.

2. Opodatkowanie aportu do spółki kapitałowej podatkiem dochodowym od osób fizycznych

Z bardziej skomplikowaną sytuacją prawną mamy do czynienia, gdy wkład niepieniężny jest wnoszony do spółki kapitałowej. Prawo podatkowe przewiduje odrębne skutki podatkowe w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego dla wspólnika wnoszącego oraz dla spółki kapitałowej. W tym zakresie dokładnego omówienia wymagają więc przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵. Naturalnym uzupełnieniem rozważań będzie przybliżenie opodatkowania aportu podatkiem od towarów i usług oraz skutki wniesienia aportu w podatku od towarów i usług.

W pierwszej kolejności należy przeanalizować skutki podatkowe wniesienia wkładu niepieniężnego dla wspólnika spółki (akcjonariusza). Zgodnie z treścią przepisu art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w przepisach art. 21, 52 i 52a oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ordynacji podatkowej¹⁶ zaniechano poboru podatku. Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest (z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3, art. 28-30 i art. 44 ust. 7e i 7f) suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów. Samo pojęcie dochodu zostało zdefiniowane w przepisie art. 9 ust. 2 tej ustawy. Zgodnie z jego treścią dochód to nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym, z wyjątkami wymienionymi w tym przepisie.

Źródła przychodów, z których dochody (przychody) podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych wymienione zostały w przepisie art. 10 u.p.d.o.f. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu,

¹⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 2006 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86) zwana dalej: u.p.d.o.p.

¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

źródło przychodów stanowią między innymi kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c.

Katalog przychodów z kapitałów pieniężnych został zdefiniowany przez ustawodawcę w art. 17 u.p.d.o.f. Zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 pkt 9 za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Stosownie do treści ustępu 1a art. 17 cytowanej ustawy, przychód określony w ust. 1 pkt 9 powstaje w dniu zarejestrowania spółki lub wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Z brzmienia ust. 2 tego przepisu wynika, że przy ustaleniu wartości przychodu, o którym mówi ust. 1 pkt 9, stosuje się odpowiednio przepisy art. 19 u.p.d.o.f.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych inaczej traktuje podatkowo aport polegający na wniesieniu zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub całego przedsiębiorstwa od innych wkładów niepieniężnych¹⁷. Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 u.p.d.o.f. wolna od podatku dochodowego jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni – objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. W przypadku zatem, gdy przedmiotem aportu nie jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, wniesienie aportu powoduje po stronie wnoszącego powstanie obowiązku podatkowego.

Sposób obliczenia dochodu z tytułu objęcia udziałów w spółce z o.o. został określony w art. 30b ust. 2 pkt 5 u.p.d.o.f. Przepis ten stanowi, że dochodem z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część jest osiągnięta w roku podatkowym różnica pomiędzy wartością nominalną objętych udziałów (akcji) w takich spółkach a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1e.

¹⁷ Por. W. Nykiel, K. Koperkiewicz-Mordel, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 105.

Z przepisu tego wynika jednoznacznie, że podatnik – przy ustalaniu dochodu związanego z objęciem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny – ma prawo uwzględnić jedynie koszty wyraźnie określone w art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w tym przepisie, podatnik może powiększyć tylko o wydatki, które poniósł w związku z obejmowaniem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny – art. 22 ust. 1i u.p.d.o.f. Przepisy art. 22 ust. 1e i ust. 1i u.p.d.o.f. stanowią więc regulacje o charakterze szczególnym w stosunku do pozostałych norm zamieszczonych w art. 22 i tym samym nie występuje możliwość zastosowania ani reguł ogólnych (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.), ani postanowień żadnego innego przepisu traktującego o kosztach uzyskania przychodów.

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji) bądź wkładów – ustala się koszt uzyskania przychodu w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1. Jak wynika z przytoczonego przepisu, *de facto* koszty związane z objęciem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny w postaci środków trwałych lub wartości niematerialnych mogą wystąpić jedynie w przypadku, gdy podatnik uprzednio – zgodnie z przepisami art. 22a-22n u.p.d.o.f. – wprowadził do swojej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych określony składnik majątku. Może to mieć miejsce bądź w przypadku wcześniejszego prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika (osobę fizyczną), bądź wcześniejszego oddawania danego składnika do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

Jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne ustala się koszt uzyskania przychodu w wysokości, wartości:

a) nominalnej wnoszonych w formie wkładu niepieniężnego udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w przypadku gdy zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z art. 22 ust. 1f u.p.d.o.f., w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni.

Dochód uzyskany z objęcia udziałów w spółce kapitałowej podlega opodatkowaniu stawką w wysokości 19% (art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f.). Od tak obliczonego dochodu podatnik nie ma obowiązku obliczania i wpłacania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy. Natomiast dochód ten podatnik powinien wykazać po zakończeniu roku podatkowego w odrębnym zeznaniu podatkowym na formularzu PIT-38, który należy złożyć urzędowi skarbowemu w ustawowym terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. W tym też terminie podatnik powinien wpłacić należny podatek dochodowy wynikający z zeznania PIT-38.

Sprzedaż udziałów w spółce z o.o. (akcji) powoduje z kolei powstanie przychodów z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.f. Przepis ten do przychodów z kapitałów pieniężnych zalicza należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, przychody z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych. Ustawodawca wprowadził zatem dla tego rodzaju przychodów tzw. zasadę memoriałową określania dnia uzyskania przychodu.

Jak wynika z treści art. 30b ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.f., dochodem z tytułu odpłatnego zbycia (sprzedaży) udziałów w spółkach mających osobowość prawną jest różnica pomiędzy sumą przychodów a kosztami uzyskania tych przychodów, określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f lub art. 23 ust. 1 pkt 38.

Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży udziałów w spółce z o.o. (akcji) zostały określone w art. 22 ust. 1f pkt 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem przychód (dochód) przyjęty jako podstawa opodatkowania przy obejmowaniu udziałów w zamian za wkład

niepieniężny będzie stanowił koszt uzyskania przychodów z tytułu zbycia tychże udziałów.

Również dochód z tytułu zbycia udziałów w spółce z o.o. podlega opodatkowaniu stałą stawką w wysokości 19% (art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f.). Dochód ten podatnik powinien wykazać dopiero po zakończeniu roku podatkowego w rocznym zeznaniu podatkowym PIT-38.

3. Opodatkowanie wkładu niepieniężnego w podatku dochodowym od osób prawnych

Odrębnym zagadnieniem wymagającym omówienia jest problematyka wniesienia aportu do spółki kapitałowej – czy uzyskany aport stanowi dla spółki kapitałowej dochód podlegający opodatkowaniu, czy jest wolny od opodatkowania. Zgodnie z treścią przepisu art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. do przychodów takiej spółki kapitałowej nie zalicza się „przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego”.

Podkreślić należy, że przepisy art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. stosuje się także do spółek w organizacji, bowiem ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2002 r., uznaje spółkę kapitałową w organizacji za odrębny podmiot podatku, stanowiąc w art. 1 pkt 1, iż ustawę stosuje się do opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Jeżeli więc z mocy samej ustawy spółka w organizacji została wymieniona jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, to stosuje się do niej wszystkie przepisy ustawy. Z art. 9 ust. 1 omawianej ustawy wynika ponadto, że spółka w organizacji ma także obowiązek uwzględniania w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m. Także koszty i przychody ewidencjonowane przez spółkę w organizacji w księgach rachunkowych (związane z prowadzoną działalnością, której podstawowym celem jest doprowadzenie do powstania i rozpoczęcia działalności przez spółkę „właściwą”) podlegają opodatkowaniu.

Nie ma znaczenia, czy cała wartość wkładów powiększa kapitał zakładowy spółki, czy też – stosownie do treści art. 154 k.s.h. – w zamian za wniesione wkłady wspólnicy je wnoszący uzyskują udziały o wartości

nominalnej niższej niż wartość tych wkładów. Zgodnie z art. 154 § 3 k.s.h., udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej.

Za niedopuszczalną więc w świetle tego przepisu należałoby uznać sytuację, w której wkład wnoszony przez współnika do spółki przedstawiałby niższą wartość niż wartość nominalna otrzymanych przez niego za ten wkład udziałów. Jednak sytuacja odwrotna jest jak najbardziej dopuszczalna i pozostaje w zgodzie z tym przepisem. Jeżeli zaś udział obejmowany jest po cenie wyższej od wartości nominalnej wydanych za wkład udziałów, to nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego spółki, która wkład taki uzyskała. W przypadku kiedy w zamian za wniesione wkłady wspólnicy uzyskują udziały o wartości nominalnej niższej niż wartość tych wkładów, nadwyżka (tzw. „*agio*”) zasila kapitał zapasowy spółki i ma do niej zastosowanie art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p. Stanowi on, że do przychodów spółki kapitałowej nie zalicza się również „kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy”.

Trzeba jednak przy tym pamiętać o innych skutkach, jakie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych będą następstwem takiego objęcia udziałów w spółce. Otóż, stosownie do treści art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., przy ustalaniu wartości początkowej aportu spółka bierze pod uwagę jego wartość rynkową. Przepis ten określa bowiem, że za taką wartośćią początkową środków trwałych, w przypadku ich otrzymania tytułem wkładu niepieniężnego, uważa się ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej. Zgodnie bowiem z treścią art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w formie wkładu niepieniężnego od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej.

4. Wkład niepieniężny a podatek od towarów i usług

Ostatnim zagadnieniem, które występuje często w praktyce stosowania prawa podatkowego jest problematyka opodatkowania aportu podat-

kiem od towarów i usług. Z uregulowań zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług¹⁸ wynika, że jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) są rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty, które w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy o VAT są towarami, w przypadku gdy czynność ta prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania tymi towarami przez spółkę jak właściciel, wystąpi odpłatna dostawa w ujęciu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT i czynność ta powinna podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy.

Zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.) zwolniono od podatku od towarów i usług m.in. wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego.

Pamiętać jednocześnie trzeba o tym, iż czynność wniesienia aportu pozostaje bez wpływu na wcześniejsze odliczenia podatku naliczonego, dokonane w trybie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego tylko w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Zgodnie z tym przepisem wyłączona jest możliwość dokonywania odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi¹⁹. Tym samym podatek naliczony podlega odliczeniu, gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych w sposób bezpośredni, a tym samym bezpośredni.

¹⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535).

¹⁹ W. Maruchin, *VAT Komentarz*, Warszawa 2005, s. 382.

Jeżeli przedmiotem aportu są środki trwałe, których nabycie i użytkowanie, nawet krótkotrwałe, ma związek ze sprzedażą opodatkowaną, to nie ma obowiązku dokonywania korekty podatku odliczonego przy zakupie tych składników majątku. W świetle obecnie obowiązujących regulacji prawnych w zakresie podatku od towarów i usług podatnik dokonujący czynności polegającej na wniesieniu w formie aportu do spółki prawa handlowego środka trwałego, który służył czynnościom opodatkowanym, nie jest zobowiązany do korekty odliczonego wcześniej podatku naliczonego.

IV. Podsumowanie

W praktyce funkcjonowania zarówno spółek kapitałowych, jak i osobowych częstą praktyką jest wnoszenie wkładów na kapitał zakładowy w postaci wkładu niepieniężnego – podczas tworzenia nowych spółek lub w procesie podwyższania kapitału zakładowego. Wniesienie wkładu w formie niepieniężnej nie jest, jak przedstawiono w artykule, czynnością w pełni neutralną podatkowo. Wywołuje ono daleko idące skutki podatkowe dla wspólników spółek oraz spółek. Wniesienie aportem do spółki kapitałowej zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub całego przedsiębiorstwa zwolnione jest od podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast wniesienie innych wartości niematerialnych i prawnych powoduje powstanie przychodu kapitałowego i podlega opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Z punktu widzenia spółki otrzymującej aport, nie stanowi on przychodu, tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Wniesienie aportu nie jest również opodatkowane podatkiem od towarów i usług.