

KONSEKWENCJE PODATKOWE OBJĘCIA UDZIAŁU APORTOWEGO W SPÓŁCE PRAWA HANDLOWEGO

JANUSZ CABAJ

WPROWADZENIE

Wnoszenie do spółki wkładów aportowych, zamiast pieniężnych, wydaje się rozwiązaniem kuszącym. Jeżeli przedmiot wkładu ma zdolność aportową – a łatwiej wskazać co takiej zdolności aportowej nie ma – to jego wniesienie może rozwiązać problem braku pieniądza gotówkowego, potrzebnego do pokrycia minimalnego kapitału zakładowego. Co prawda, do założenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a także spółek osobowych nie są potrzebne zbyt duże środki. Inaczej jest w przypadku spółek posiadających mniej popularne formy prawne – spółki akcyjnej i spółki komandytowo-akcyjnej, dla której przyjmujemy w niniejszym artykule perspektywę prawa podatkowego i traktujemy jak osobę prawną. Tak czy inaczej: przedmiot aportu z uwagi na jego różnorodność jest dobrem łatwiej dostępnym niż pieniądz. Co więcej, aport niekiedy nie jest nawet profesjonalnie wyceniany, a zawyżenie jego wartości skutkuje odpowiedzialnością dopiero, gdy jest ono znaczne – art. 175 § 1 k.s.h.¹. Z pewnością można znaleźć jeszcze inne argumenty za wnoszeniem wkładów niepieniężnych. Jednakże dla pełnej oceny opłacalności wniesienia wkładu aportowego, z uwzględnieniem swoistej i pomijanej zazwyczaj typologii przedmiotu wkładu, niezbędne jest odwołanie się do regulacji prawa podatkowego, a w szczególności do tych regulacji, które dotyczą nie tyle wnoszenia wkładów, ile obejmowania, za wniesione wkłady, udziałów.

Z szacunku dla wiedzy Czytelnika, potrzebę definiowania uwzględniono jedynie w odniesieniu do niezbędnych pojęć, a za miejsce odpowiednie dla tych definicji uznano raczej przypisy aniżeli tekst główny.

¹ Ustawa Kodeks spółek handlowych z dnia 15 września 2000 r., Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

PRZYCHÓD WSPÓLNIKA OBEJMUJĄCEGO UDZIAŁ ZA WKŁAD NIEPIENIĘŻNY

Przepisy podatkowe² stanowią, że wartość nominalna ogółu praw i obowiązków wspólnika w spółce³, który uzyska wnoszący wkłady aportowe⁴, zostanie uznana za jego przychód podatkowy⁵. Przychód natomiast nie powstanie w przypadku obejmowania udziałów za wkłady pieniężne⁶. Przychód po stronie wspólnika nie powstanie także w przypadku wniesienie wkładu aportowego do spółki osobowej⁷.

Wyjątkiem jest aport w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – wartość nominalna udziału objętego za taki wkład nie będzie przychodem podatkowym⁸. Tak będzie w przypadku, kiedy wspólnikiem wnoszącym aport jest spółka kapitałowa. Jeżeli jest nim osoba fizyczna, ustawodawca przewidział inne rozwiązanie, jakkolwiek o podobnym skutku. Wartość nominalna udziału obejmowanego za aport jest zakwalifikowana jako przychód z kapitałów pieniężnych również w przypadku, kiedy aportem jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część⁹, jednakże, we wspomnianym zakresie, jest to przychód wolny od podatku dochodowego¹⁰.

Udział posiada pewną wartość, w tym rynkową czy emisyjną, ale znaczenie podatkowe będzie miało odniesienie do jego wartości nominalnej¹¹. Nie oznacza to,

² Art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. – Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., Dz. U. Nr 21, poz. 86 z późn. zm. /17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. – Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. Dz. U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.

³ Art. 4a pkt 16 u.p.d.o.p./5a pkt 29 o.p.d.o.f. Jest to po prostu udział, przez który ustawy podatkowe rozumieją także akcje oraz ogół praw i obowiązków komplementariusza w spółce komandytowo-akcyjnej (SKA). Pojęcie spółki zdefiniowane jest zaś w art. 5a pkt 29 u.p.d.o.f., z którego wynika, że chodzi tu, między innymi, poza spółkami kapitałowymi, o spółki kapitałowe w organizacji, SKA i inne jeszcze podmioty tam wymienione. Natomiast zgodnie z art. 4a pkt 21 u.p.d.o.p. *spółka* to spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. W tym przypadku zakres podmiotowy jest szerszy. Obejmuje także podatkową grupę kapitałową (art. 1a u.p.d.o.p.). Jest to jednak podmiot, który jako taki, nie posiada kapitału zakładowego, w konsekwencji – ani akcji ani udziałów, w odróżnieniu od podmiotów, które ją tworzą.

⁴ Wniesieni aportu do spółki jest z perspektywy wnoszącego – zbyciem (inaczej niż w przypadku wkładów pieniężnych). Jest to jednak zbycie szczególnego rodzaju i dlatego, przychód z tego zbycia nie może być zaliczony do źródła wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. Przesądza o tym wprost art. 10 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. Uwaga ta ma znaczenie jedynie w przypadku, kiedy wspólnikiem wnoszącym aport jest osoba fizyczna. Por. także wyr. NSA z 22.05.2013 r., II FSK 1838/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C479E041B8>, dostęp 11.08.2015.

⁵ R. Kowalski, [w:] *Ustawa o podatku dochodowym os osób prawnych. Komentarz. Praca zbiorowa ekspertów Departamentu Podatkowego BDO*, Warszawa 2008, s. 261; A. Mariański, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2007, s. 246.

⁶ A. Obońska, [w:] A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 259.

⁷ Zagadnienie to wykracza poza ramy niniejszego artykułu ale zob. więcej: A. Mariański, *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 17–23.

⁸ Art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. *a contrario*.

⁹ Art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

¹⁰ Zwolnienie na mocy art. 21 ust. 1 pkt 109 u.p.d.o.f.

¹¹ Przykładowo, organ podatkowy nie ustalił wspólnikowi-przedsiębiorcy przychodu od różnicy pomiędzy (wyższą) wartością rynkową nieruchomości-aportu a jej wartością księgową wykazaną w jego

że wartość aportu nie może być wyższa niż wartość nominalna udziału. Aby ustalić jaka jest rzeczywista wartość aportu, organ podatkowy może dokonać jej weryfikacji¹², nie może natomiast dokonywać weryfikacji wartości udziału¹³. Inni zwracają uwagę, że przedmiotem weryfikacji jest nie tylko wartość aportu, ale także wartość zbywcza udziału¹⁴. Jeżeli wartość aportu jest wyższa niż wartość nominalna udziału (a jednocześnie odzwierciedla jego wartość zbywczą/rynkową), nadwyżka zaliczana jest na kapitał zapasowy spółki¹⁵. Jeżeli wartość aportu jest wyższa, ale nie odzwierciedla jego wartości zbywczej/rynkowej (zazwyczaj jest zawyżona) należałoby skorygować wartość nominalną udziałów lub wartość *agio*¹⁶. Kwestia ta nie jest jednak wcale przesądzona, ponieważ wniosek powyższy wynika z odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących określania wartości rynkowej zbywanych rzeczy i praw majątkowych¹⁷. Przychód natomiast określany jest w odniesieniu do wartości nominalnej, a podstawy do łączenia czy wręcz utożsamiania wartości nominalnej udziału z wartością rynkową aportu są wątpliwe¹⁸. Jedno jest pewne – organy podatkowe same nie mogą ingerować (wyceniać) wartości nominalnej udziałów. Na dobrą sprawę wartość nominalna nie jest wartością obiektywną, tylko przyjętą na zasadzie konwencji.

A zatem mamy sytuację, w której ustawodawca nakazuje stosować odpowiednio przepisy o określeniu przez organ wartości rynkowej aportu i/lub wartości emisyjnej udziału, brak związku tych wartości z przychodem do opodatkowania i zgodność co do tego, że organ nie może korygować wartości nominalnej udziału. Stąd też nie dziwią rozbieżności interpretacyjne. Natomiast nie ma rozbieżności co do tego, że tworzenie *agio* emisyjnego, nie jest z perspektywy prawa podatkowego czynnością *in fraudem legis*¹⁹.

Z perspektywy spółki, zarówno ta część przychodów, która została przeznaczona na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego²⁰, jak i ta część (*agio*), która

księgach rachunkowych; postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z 14.08.2007 r., Drugi Urząd Skarbowy Łódź-Bauty, I/423-42-419/07/ZDB, „Serwis Podatkowy” 2008 r., nr 2, s. 12–13.

¹² P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość*, Warszawa, 2015, s. 339; A. Mariański, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2015, s. 310.

¹³ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku a dnia 12 czerwca 2012 r., I SA/Gd 439/12*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 1, s. 21.

¹⁴ Por. wyr. NSA z 17.04.2013 r., II FSK 1678/11, LEX Nr 1336912. Standardowa procedura tej weryfikacji uregulowana jest w art. 14 u.p.d.o.p./19 u.p.d.o.f.

¹⁵ Art. 154 § 3 zd. 2 k.s.h.

¹⁶ Nieprawidłowe podanie do aktu notarialnego wartości podanych w tekście nie powoduje samo przez się nieważności podwyższenia kapitału zakładowego spółki – uchwała SN(7) z 7.04.1993 r., III CZP 23/93, OSNC 1993 nr 10 poz. 172. Problematykę zmiany wartości nominalnej udziału w świetle rozważanej kwestii analizuje A. Jagiełło, A. Łazińska-Sekuła, *Aport w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 8, s. 1.

¹⁷ Art. 12 ust. 1 pkt 7 *in fine* i pkt 7a *in fine* u.p.d.o.p./17 ust. 2 u.p.d.o.f.

¹⁸ Wyr. NSA z 5.05.2011 r., II FSK 2186/09, LEX Nr 794769 wyr. NSA z 3.09.2010 r., II FSK 1688/09, LEX Nr 745701; wyr. NSA z 9.08.2013 r., II FSK 2433/11 LEX Nr 1353994.

¹⁹ J. Pustuła, *Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport – jak rozumieć przepisy dotyczące odpowiedniego stosowania art. 14 ust 1-3 updop i odpowiednio art. 19 updop?*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 5, s. 17–21.

²⁰ Art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. W przypadku SKA przez kapitał zakładowy rozumie się kapitał podstawowy – art. 4a pkt 18 u.p.d.o.p./5a pkt 30 u.p.d.o.f. Pojęcie *kapitał podstawowy* nie jest zdefiniowane ani w ustawach podatkowych ani w Kodeksie spółek handlowych. Należy uznać, że jest to suma kapitału zakładowego SKA zwiększona o wartość wkładu komplementaryszu wniesionego na

została przekazana na kapitał zapasowy²¹, nie jest uznawana za przychód do opodatkowania. Nie ma znaczenia, że przychód ten ma charakter niepieniężny²². Ponieważ powyższy przychód jednoznacznie jest kwalifikowany jako przychód niepodlegający opodatkowaniu, przez dłuższy czas organy podatkowe zajmowały stanowisko, że koszty poniesione przez spółką na czynności związane z podwyższeniem kapitału zakładowego nie powinny być uznawane za koszty uzyskania przychodu²³. Sytuacja uległa pewnej zmianie po uchwale NSA w roku 2011²⁴. W uchwale tej sąd wyróżnił koszty związane z podwyższaniem kapitału zakładowego, których poniesienie formalnie nie warunkuje podwyższenia tego kapitału (np. usługi doradztwa finansowego czy prawnego) i uznał je za podatkowe koszty uzyskania przychodu. Odmówił natomiast wspomnianej kwalifikacji kosztom najczęściej ponoszonym w takich przypadkach (opłaty sądowe, notarialne, podatek od czynności cywilnoprawnych) czyli kosztom bezpośrednio związanym z podwyższaniem kapitału zakładowego. Te rozróżnienie jest obecnie zasadniczo akceptowane, choć zdarzały się też orzeczenia odmienne²⁵.

Ostatecznie można przyjąć, że aby obniżyć przychód do opodatkowania wspólnik wnoszący wkład aportowy będzie zainteresowany, aby pewna część jego wkładu została zaliczona na *agio*. Pewne osłabienie jego pozycji w spółce z tego powodu może mu zostać zrekomensowane przywilejem co do dywidendy, co do głosu lub innym (np. w przypadku spółki z o.o. art. 174 § 3 k.s.h.). Jednak to, co atrakcyjne dla wspólnika, nie musi być korzystne dla spółki. Spółka bowiem winna ustalić, czy aport wnoszony przez wspólnika będzie przedmiotem amortyzacji i w jakiej wysokości te odpisy amortyzacyjne będą stanowiły jej koszt podatkowy. Z tej perspektywy nie jest bez znaczenia, czy wartość aportu zostanie zakwalifikowana jako kapitał zakładowy czy zapasowy. Od tej części wartości aportu, która zostanie zaksięgowana na kapitał zapasowy, spółka nie może zaliczyć w koszty podatkowe odpisów amortyzacyjnych²⁶. Rozwiązanie to wykazuje silną korelację z analizowanym powyżej art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p.²⁷ W tym miejscu ujawnia się kolejny argument, na rzecz zakazu ingerencji

inne fundusze (kapitał podstawowy komplementariuszy) – art. 132 § 1 KSH. Do kapitału podstawowego nie zalicz się natomiast *agio*.

²¹ Art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p.

²² Wyr. WSA w Bydgoszczy z 10.02.2009 r, I SA/Bd 792/08, LEX nr 486148. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 9.08.2011 r., ILPB4/423-163/11-5/DS, <http://interpretacje-podatkowe.org/aport/ilpb4-423-163-11-5-ds> [dostęp: 11.08.2015]. Izba Skarbowa w Bydgoszczy z 15.01.2009 r., ITPB3/423-594/08/MK (dotyczy *agio*) <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=135613-2009-01-15-dyrektor-izby-skarbowej-w-bydgoszczy-itpb3-423-594-08-mk> [dostęp: 11.08.2015].

²³ Podstawy normatywnej takiego stanowiska upatrywano w art. 7 ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p. Przepis ten, przy ustalaniu dochodu, zakazuje uwzględniania kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku.

²⁴ Uchwała NSA(7) z 24.01.2011 r., II FPS 6/10, ONSAiWSA 2011 Nr 3 poz. 46; zob. także głos krytyczną Ł. Karczyński, *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., II FPS 6/10*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 4, s. 135–140 oraz głos częściowo krytyczną: G. Borkowski, *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., II FPS 6/10*, „Glosa” 2011, nr 2, s. 119–132

²⁵ Por. wyr. NSA z 28.04.2011 r., II FSK 577/09, LEX Nr 742387.

²⁶ Art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) u.p.d.o.p.

²⁷ S. Mazurkiewicz, [w:] A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 602.

organu podatkowego w decyzje wspólników i spółki w kwestii, jaka część wkładu zostanie zaliczona na kapitał zakładowy, a jaka na *agio*. Jeżeli nawet wspólnik zmniejszy swój przychód do opodatkowania (duża część jego wkładu aportowego zostanie zaliczona na *agio*) to „zapłaci” za to spółka brakiem możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od tej części aportu, która została zaliczona na *agio*²⁸. Formalnie rzecz biorąc, odpowiednie przepisy²⁹ w żaden sposób nie wyróżniają aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części i nie nakazują traktowania jego wniesienia na *agio* w inny sposób. Jednakże interpretacje organów podatkowych, opierające się na samej treści przepisu i dyrektywach wykładni systemowej uznają, że przepis ten nie ma zastosowania do przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części³⁰.

Niezbyt korzystne dla spółki jest również przyjęcie aportu w postaci tzw. *know-how* (normatywnie: uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej)³¹. Informacje tego typu są co do zasady kwalifikowane jako wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji³². Jednakże, jeżeli są wnoszone do spółki jako aport, nie można odpisów amortyzacyjnych od tych wartości zaliczyć w koszty uzyskania przychodów spółki. Co więcej, nie ma znaczenia, czy aport ten został zaliczony na kapitał zakładowy czy na *agio*. Przyjmuje się, że przepis ten ma zapobiegać zawyżaniu kosztów podatkowych poprzez zawyżanie wartości i tak trudno wycenialnych aportów³³.

W przypadku, kiedy komplementariusz nabywa w SKA ogół praw i obowiązków, brak jest odniesienia do wartości nominalnej, której taki ogół praw i obowiązków nie posiada. Dlatego ustawodawca nie reguluje kwestii przychodu komplementariusza w odniesieniu do wartości nominalnej nabywanego ogółu praw i obowiązków, ale w odniesieniu do wartości wnoszonego aportu³⁴. Jednakże i w tym przypadku pojawiają się wątpliwości związane z możliwością weryfikacji przez organy podatkowe rozpoznanego, z tego tytułu, przychodu. Ustawodawca nie odwołuje się bowiem do wartości rynkowej wnoszonego aportu, ale do jego wartości określonej w umowie – ta zaś może odbiegać od wartości rynkowej.

Czy analizowany przepis może dotyczyć innego, niż komplementariusz, wspólnika SKA? Formalnie adresowany jest do wspólników SKA, którym nie są wydawane akcje. Jeżeli zatem wspólnikowi zostałyby wydane nie akcje a, przykładowo, świadectwa założycielskie, o których mowa w art. 355 § 1 w zw. z art. 126 § 1 pkt 2 k.s.h., to

²⁸ Poglądy przeciwne opierają się na założeniu, że nie ma korelacji pomiędzy korzyścią wspólnika a „stratą” spółki. Zdaniem autora, korelacja ta jednak istnieje, choć nikt nie twierdzi, że korzyść ze „stratą” w ogólnym rozrachunku zawsze skompensują się do zera. Por. pogląd odmienny: L. Błystak, H. Łysikowska, [w:] L. Błystak, H.B. Dauter, B. Gruszczyński i inni, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wrocław 2004, s. 215.

²⁹ Chodzi głównie o art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) u.p.d.o.p.

³⁰ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19.06.2008 r., IPPB5/423-278/11-2/JC, „Serwis Podatkowy” 2011, nr 8, s. 60-62; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5.04.2011, IPPB5/423-98/11-2/JC, <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=74838-2011-04-05-dyrektor-izby-skarbowej-w-warszawie-ippb5-423-98-11-2-jc> [dostęp: 11.08.2015].

³¹ Art. 16 ust. 1 pkt 64 u.p.d.o.p.

³² Art. 16b ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

³³ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT...*, s. 686.

³⁴ Art. 12 ust. 1 pkt 7a u.p.d.o.p./17 ust. 1 pkt 9a u.p.d.o.f.

pomijając w sumie nieistotną wątpliwość, czy można takiego współnika nazwać akcjonariuszem, kwestią istotną jest czy obejmuje go hipoteza analizowanej normy prawnej. Jeżeli organy podatkowe rozróżniają i wywodzą różne skutki podatkowe ze sposobu podwyższenia kapitału zakładowego, w zależności od tego czy podwyższenie to jest dokonywane przez emisję nowych udziałów czy podwyższenie wartości już istniejących (o czym poniżej), to tym bardziej winny dostrzegać różnice pomiędzy akcją i świadectwem założycielskim i zróżnicować skutki podatkowe. Mówiąc krótko, wartość usług świadczonych przy powstaniu SKA nie może być traktowana jako *quasi* aport wnoszony w zamian za świadectwa użytkowe i uznana za przychód podatkowy. Natomiast, jeżeli chodzi o wnoszącego aport akcjonariusza SKA, to wartość nominalna jego akcji winna być uznana za taki przychód na podstawie innych przepisów³⁵.

Analizowane kwestie dotyczą udziałów obejmowanych. W związku z tym należy zauważyć, że Kodeks spółek handlowych rozróżnia nabycie i objęcie udziałów³⁶. Ponadto, koncepcja obejmowania udziałów zakłada, że są to udziały nowe (dotąd nie objęte). Jednakże w przypadku podwyższania kapitału zakładowego spółki z o.o. możliwe jest takie rozwiązanie, które nie wymaga utworzenia nowych udziałów, a jedynie podwyższenia wartości nominalnej udziałów już istniejących³⁷. Podobnie jest w przypadku spółki akcyjnej³⁸. Rozróżnienie to, na gruncie Kodeksu spółek handlowych, jest konsekwentnie utrzymywane³⁹.

W kwestii opodatkowania podwyższenia wartości nominalnej istniejących udziałów zarysowały się dwa odmienne stanowiska. Pierwsze, odwołujące się do wykładni funkcjonalnej, zakłada, że objęcie nowo utworzonego udziału i podwyższenie wartości nominalnej już istniejącego należy traktować dla celów podatkowych jednakowo. Stanowisko to prezentowały nie tylko organy skarbowe, ale po części też judykatura⁴⁰. Utożsamianie tych dwóch, rozróżnianych na gruncie Kodeksu spółek handlowych, sposobów podwyższenia kapitału zakładowego opiera się na identyfikacji tego samego skutku jaki powodują⁴¹. Stanowisko przeciwne opierało się na regule wykładniczej *lege non distinguente*, a także, jak się wydaje, na uznaniu nadrzędności regulacji prawa spółek kosztem autonomii prawa podatkowego. Nawet w niektórych interpretacjach organów podatkowych pojawia się formuła, że udziały raz objęte (których wartość jest

³⁵ To znaczy – nie na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 9a u.p.d.o.p./17 ust. 1 pkt 9a u.p.d.o.f. a na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p./17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. Por. także nieco niejednoznaczne stanowisko A. Bartosiewicza, *PIT. Komentarz LEX*, Warszawa 2015, s. 339.

³⁶ Art. 200 § 1 k.s.h.

³⁷ Art. 257 § 2 k.s.h.

³⁸ Art. 431 § 1 k.s.h.

³⁹ Por. przykładowo art. 258 § 2 k.s.h.

⁴⁰ Por. wyr. WSA w Warszawie z 9.11.2010 r., III SA/Wa 2158/10, LEX nr 621587 a także, przykładowo, Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26.10.2007 r., IP-PB3-423-68/07-2/AJ; <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=186925-2007-10-26-dyrektor-izby-skarbowej-w-warszawie-ip-pb3-423-68-07-2-aj>, dostęp 11.08.2015; wyr. WSA w Kielcach z 30.06.2010 r., I SA/Ke 274/10, LEX nr 643464.

⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11.01.2010 r., IBPB1/2/423-1224/09/AP, <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=111339-2010-01-11-dyrektor-izby-skarbowej-w-katowicach-ibpbi-2-423-1224-09-ap> [dostęp: 11.08.2015].

podwyższana) nie mogą być objęte po raz kolejny⁴². To stanowisko zdaje się obecnie przeważać⁴³.

Moim zdaniem, na aprobatę zasługuje stanowisko pierwsze. Wystarczy wskazać jeden podstawowy argument. W sytuacji kiedy wspólnicy spółki z o.o. mają, zgodnie z umową spółki i art. 153 k.s.h., tylko po jednym udziale, podwyższenie kapitału zakładowego, przy niezmienionym składzie podmiotowym, zawsze byłoby nieopodatkowane podatkiem dochodowym. Interesuje nas tu oczywiście przypadek, kiedy wnoszą oni do spółki wkłady aportowe. Z kolei objęcie udziałów za wkład aportowy przez nowego wspólnika zawsze byłoby opodatkowane. Należy jednak pamiętać, że celem niniejszej regulacji jest w rzeczywistości opodatkowanie „zamiany” aportu na udział⁴⁴ i to pod warunkiem, że aportem nie jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Nie jest natomiast celem regulacji wybiórcze opodatkowanie przychodu niektórych wspólników „zamieniających” aporty na udziały. Regulacja jest zorientowana przedmiotowo a nie podmiotowo. W okresie przedwojennym, również praktykowano obydwa sposoby podwyższania kapitału zakładowego, których dopuszczalność wywodzą z art. 260 § 2 k.h.⁴⁵ Jednakże podwyższanie wartości nominalnej udziału uznawano za typowe dla przypadków, kiedy wspólnik mógł mieć tylko jeden udział⁴⁶. Gdyby takiej możliwości nie przewidziano, a dotyczy to także regulacji obecnych, niemożliwe byłoby podwyższenie kapitału zakładowego w spółce z o.o., w której wspólnicy objęli po jednym udziale o nierównej wartości nominalnej.

Pojęcie *objęwanie* interpretuje się zatem w sposób ścisły i w taki sam sposób należy interpretować pojęcie *udział*, z uwzględnieniem jego definicji ustawowej. W szczególności niedopuszczalna jest wykładnia rozszerzająca tego pojęcia, tak aby obejmowało ono imienne świadectwa tymczasowe, wydawane na dowód częściowego pokrycia akcji⁴⁷ lub imienne świadectwa założycielskie wydawane w celu wynagrodzenia usług świadczonych przy powstaniu spółki akcyjnej. Szczególnie w tym drugim przypadku może istnieć pokusa potraktowania świadczenia tych usług jako ukrytego aportu (a świadectwa założycielskiego jak akcji aportowej), formalnie niedopuszczalnego z uwagi na art. 14 § 1 k.s.h.⁴⁸

⁴² Interpretacja indywidualna Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z 26.06.2007 r., 1472/ROP1/423-139/07/AJ, <http://interpretacje-podatkowe.org/przychod/1472-rop1-423-139-07-aj> [dostęp: 11.08.2015].

⁴³ Por. wyr. NSA z 3.09. 2010 r., II FSK 578/09, LEX Nr 677862; wyr. NSA z 26.10.2012 r., II FSK 495/11; LEX Nr 1233877.

⁴⁴ Taki też sens ma zwrot „objęcie w zamian za aport udziałów” – A. Bartosiewicz, *PIT. Komentarz...*, s. 339.

⁴⁵ Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy, Dz. U. Nr 57, poz. 502.

⁴⁶ M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Komentarz*, Bielsko Biała 1999, s. 374.

⁴⁷ Art. 335 k.s.h.

⁴⁸ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17.03.2009 r., IBPBI/2/423-1181/08/BG, <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=134197-2009-03-17-dyrektor-izby-skarbowej-w-katowicach-ibpbi-2-423-1181-08-bg> [dostęp: 11.08.2015]; oraz wyr. WSA w Poznaniu z 20.02.2008 r., I SA/Po 1672/07, LEX nr 468147. W tym przypadku kontrowersja dotyczyła prawnopodatkowej kwalifikacji nabycia/objęcia certyfikatów inwestycyjnych w zamkniętym funduszu inwestycyjnym w zamian za aport w postaci papierów wartościowych. Nabywca certyfikatów interpretował to zdarzenie jako niepodlegające opodatkowaniu objęcie „nie-udziałów”. Kwalifikacja WSA była jednak inna. W istocie miało miejsce zbycie własnych papierów wartościowych

W przypadku, gdy aportem jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, nominalna wartość udziału nie jest dla wspólnika przychodem. Oba wspomniane pojęcia są zdefiniowane w ustawach o podatkach dochodowych i ustawie o podatku od towarów i usług⁴⁹ (w ustawie o podatku od towarów i usług nie jest jedynie zdefiniowane pojęcie *przedsiębiorstwo*), co nie oznacza, że same definicje nie nastrożają trudności interpretacyjnych⁵⁰. W szczególności pojęcie *zorganizowana część przedsiębiorstwa* stało się przedmiotem licznych analiz jurydycznych. Ramy niniejszy artykuł nie pozwalają na głębszą analizę orzecznictwa w tym zakresie ale już pobieżna analiza prowadzi do wniosku, że problemem jest zrozumienie, czy też – zaakceptowanie funkcjonalności wyodrębnionej masy majątkowej⁵¹.

Jaki był cel regulacji wprowadzonej w roku 2001 wyjaśnia A. Mariański⁵². To znaczy – dlaczego wszystko, co nie jest przedsiębiorstwem lub jego zorganizowaną częścią zostało przez ustawodawcę potraktowane bardziej rygorystycznie? Chodzi o wyeliminowania lub znaczne ograniczenie optymalizacji podatkowej dokonywanej poprzez nieuprawnione, zdaniem ustawodawcy, zawyżanie kosztów uzyskania przychodu, jakim są odpisy amortyzacyjne – w szczególności odpisy amortyzacyjne od nieruchomości. Jeżeli bowiem podatnik nabył nieruchomość wiele lat temu, to dokonywał odpisów amortyzacyjnych (o ile ich w ogóle dokonywał) od wartości początkowej tego środka trwałego. Wartość tą wyznaczała cena zakupu. Ceny nieruchomości, jak i innych dóbr, mają to do siebie, że się zmieniają, a ustawodawcę w szczególności niepokoiła możliwość ich wzrostu. Przyjmijmy zatem, że wspólnik wnosi do spółki aport-nieruchomość, której wartość znacznie wzrosła w stosunku do ceny, za którą ją nabył. Spółka przyjmuje ten aport po cenie rynkowej i tę właśnie cenę rynkową uznaje⁵³ za wartość początkową środka trwałego jakim jest, wniesiona jako aport, nieruchomość (założmy, że spółka odejmie dokonane już przez wnoszącego aport wspólnika ewentualne odpisy amortyzacyjne). Następnie amortyzuje ten środek trwały, przy czym niewykluczone, że zaistnieją przesłanki do amortyzacji przyspieszonej.

Można się zgodzić, że przepisy podatkowe w obecnym kształcie utrudniają optymalizację podatkową, jednakże jeżeli nieruchomość zostanie zaliczona do składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, które następnie zostanie wniesione

o ustalonej wartości a zapłatą były certyfikaty. Cena tych certyfikatów równa wartości zbywanych papierów wartościowych została zakwalifikowana jako przychód rozpoznany na zasadach ogólnych, to jest, na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. (otwarty katalog źródeł przychodu).

⁴⁹ Ustawa o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 r., Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

⁵⁰ Jak stanowi art. 4a pkt 3 u.p.d.o.p./5a pkt 3 u.p.d.o.f. przedsiębiorstwo należy rozumieć zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego, w szczególności art. 55¹ KC. W ustawie o VAT pojęcie to nie jest zdefiniowane. Zgodnie z art. 4a pkt. 4 u.p.d.o.p./5a pkt 4 u.p.d.o.f./2 pkt 27e ustawy o VAT zorganizowana część przedsiębiorstwa to 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.

⁵¹ Por. przykładowo wyr. WSA z 06.06.2008 r., I SA/Wr 355/08, LEX Nr 418277; wyr. NSA z 30.08.2011 r., II FSK 502/10, LEX Nr 917938.

⁵² A. Mariański, [w:] A. Mariański, W. Nykiel, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2015, s. 308.

⁵³ Zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

aportem do spółki, to przychód równy wartości nominalnej objętych w zamian udziałów pozostanie nieopodatkowany.

W przypadku objęcia udziałów za aport inny niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część ustalony zostaje pewien przychód, ale w tym przypadku ustawodawca przewidział koszty uzyskania tego przychodu, które określił w art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. (o czym w dalszej części artykułu). Wysokość kosztów ustala się na dzień objęcia udziałów.

Jeżeli natomiast udziały zostały objęte za aport w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części przychód zostanie rozpoznany w momencie zbycia tych udziałów i wtedy dopiero ustala się koszty uzyskania przychodu.

Przedstawiciel doktryny wiele miejsca poświęcają analizom zdolności aportowej określonych wkładów. Z pewnością zagadnienie to może być przedmiotem odrębnego artykułu. Natomiast wydaje się, że nie powinno sprawiać kłopotu rozróżnienie wkładu pieniężnego od aportu. Jedyny problem jaki w tym przypadku się pojawia dotyczy statusu „aportowego” wierzytelności wspólnika do spółki kapitałowej konwertowanej na wkład z wykorzystaniem instytucji potrącenia umownego, na zasadzie art. 14 § 4 k.s.h. W orzecznictwie stopniowo ustalał się pogląd, że o charakterze takiego wkładu zdecydować treść uchwały zgromadzenia wspólników/walnego zgromadzenia⁵⁴. Uchwała ta winna stanowić, że objęcie udziałów nastąpi za wkłady pieniężne⁵⁵. Ponadto należy zauważyć, że choć potrącenie jest dopuszczalne w sytuacji gdy przedmiotem obu wierzytelności są także rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku⁵⁶, to jednak trudno sobie wyobrazić aby spółka i jej wspólnik mieli względem siebie takie właśnie wierzytelności. Prowadzi to do wniosku, że albo wspólnik ma do spółki wierzytelność pieniężną i konwertuje ją na udziały albo potrącenie jest niedopuszczalne⁵⁷. Niestety, nawet wówczas, kiedy wspólnik ma do spółki wierzytelność pieniężną i istnieje uchwała walnego zgromadzenia o podwyższeniu kapitału zakładowego za wkłady pieniężne, nie ma pewności, czy jego wkłady będą miały charakter aportowy czy pieniężny. Stanowisko organów podatkowych stabilizuje się i to na niekorzyść podatników⁵⁸. Wspiera je judykatura formułując pogląd, że „konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy – niezależnie od jej kwalifikacji dokonanej na gruncie prawa cywilnego, tj. jako potrącenia zawsze będzie związana z wniesieniem do spółki wkładu niepieniężnego”⁵⁹. Do

⁵⁴ W tym przypadku uchwała dotyczył podwyższenia kapitału zakładowego; wyr. NSA z 14.12.2004 r., FSK 1408/04, LEX Nr 147669. 14 grudnia 2004 roku zapadły jeszcze co najmniej dwa inne orzeczenia NSA w podobnych sprawach, jednakże to, powołane w niniejszym przypisie, zdaje się formułować tezę bodaj najpełniejszą. Odnosi się bowiem także do wierzytelności wspólnika do osoby trzeciej, wnoszonej do spółki jako aport. Wierzytelność taka ma charakter niepieniężny i nie może być przedmiotem potrącenia umownego na zasadzie art. 14 § 4 k.s.h.

⁵⁵ W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 210–211.

⁵⁶ Art. 498 § 1 k.c.

⁵⁷ J. Naworski, [w:] T. Siemiątkowski, R. Potrzyszcz (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 161.

⁵⁸ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie IPPB3/423-337/13-2/AG, <http://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=280835-2013-07-10-dyrektor-izby-skarbowej-w-warszawie-ippb3-423-337-13-2-ag> [dostęp: 11.08.2015].

⁵⁹ Wyr. WSA w Warszawie z 14.11.2012 r., III SA/Wa 427/12, LEX Nr 1338333. Zob. także glosa krytyczna B. Denisiuk, *Glosa do wyroku WSA z dnia 14 listopada 2012 r., III SA/Wa 427/12*, „Glosa” 2015, nr 1, s. 120–124.

powyższej kwestii odniósł się także NSA⁶⁰. Zdaniem sądu pogląd w orzecznictwie na konsekwencje podatkowe konwersji wierzytelności na kapitał zakładowy jest już utrwalony⁶¹. Potwierdził, że przedmiotem wkładu pieniężnego może być tylko pieniądź polski. Wniesienie wkładu pieniężnego może nastąpić przez wręczenie znaków pieniężnych (gotówki) lub tzw. pieniądzem bankowym poprzez np. wpłatę na konto, polecenie przelewu czy przekaz. Pozostałe wkłady mają charakter niepieniężny i to pod warunkiem, że posiadają jakąś wartość ekonomiczną.

Odwołując się do zdefiniowanego już wcześniej pojęcia *objęcie udziałów/akcji* można by wywodzić, że obowiązek podatkowy powstanie z chwilą złożenia przez wspólnika stosownego oświadczenia woli. Tak jednak nie jest. Przychód ten⁶² powstanie dopiero w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki, albo
- 2) wpisu do KRS podwyższenia KZ, albo
- 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem KZ.

W przypadku SKA przychód komplementariusza powstanie z dniem przeniesienia na SKA własności przedmiotu aportu⁶³.

Ponadto, terminy wniesienia aportu są różnie uregulowane dla spółki z o.o. i dla spółki akcyjnej. Również i to zagadnienie wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Można co najwyżej wspomnieć o zasadach. W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, której umowę zawarto z wykorzystaniem wzorca umowy (tzw. S24) wkłady aportowe są niedopuszczalne⁶⁴. W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością zakładanej w sposób tradycyjny, wkłady, także aportowe, zarówno na kapitał zakładowy jak i *agio*, winny być wniesione przed dniem zgłoszenia spółki do KRS⁶⁵. W przypadku spółki akcyjnej znaczenie podstawowe ma natomiast art. 309 k.s.h.

KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU Z TYTUŁU OBJĘCIA UDZIAŁU ZA WKŁAD NIEPIENIĘŻNY

Na dzień nabycia udziałów aportowych ustawodawca przewidział ustalenie kosztów uzyskania przychodów. Zagadnienie kosztów należy generalnie rozpatrywać z uwagi na przedmiot aportu. W tym miejscu przede wszystkim wyróżnia się aport w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Ponieważ w momencie wniesienia tego aportu do spółki przychód podatkowy nie wystąpił, nie występują także koszty uzyskania przychodu. Rozliczenie podatkowe związane z wniesieniem tego typu aportu zostało odroczone do momentu zbycia udziałów objętych w zamian za ten aport. Podobnie, do momentu zbycia (dodajmy – zbycia odpłatnego), zostaje odroczone rozliczenie

⁶⁰ Wyr. NSA z 25.06.2014 r., II FSK 1799/12, LEX Nr 1476393.

⁶¹ NSA powołał się na wspomnianą już uchwałę składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 2.03.1993 r., III CZP 123/92 oraz wyrok NSA z dnia 28.02.2005 r., FSK 1434/04, LEX Nr 154642.

⁶² Zgodnie z art. 12 ust. 1b u.p.d.o.p./17 ust. 1a u.p.d.o.f.

⁶³ Art. 12 ust. 1c u.p.d.o.p./17 ust. 1aa u.p.d.p.f.

⁶⁴ Art. 158 § 2 k.s.h.

⁶⁵ Art. 163 pkt 2 i 167 § 1 pkt 2 k.s.h.

objęcia (a także nabycia) udziałów za wkłady pieniężne⁶⁶. Zwraca się uwagę, że ten, w sumie niekwestionowany wniosek, nie jest zbyt precyzyjnie wystawiony w przepisach podatkowych⁶⁷.

Ponadto, z perspektywy podatkowej znaczenie mają następujące rodzaje aportów, które w gruncie rzeczy stanowią pod-kategorie aportu innego niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

1. Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne.
2. Udziały w innej spółce, które zostały objęte za wkłady niepieniężne inne niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.
3. Udziały w innej spółce, które zostały objęte za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.
4. Udziały w innej spółce, które zostały objęte za wkłady pieniężne (*verba legis* – nie zostały objęte za wkłady niepieniężne).
5. Inne składniki niż wymienione powyżej.
6. Składniki, które zostały uprzednio otrzymane przez wspólnika wnoszącego aport w związku z likwidacją spółki osobowej lub w związku z wystąpieniem z niej.
7. Składniki majątku przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną przekształcanego w spółkę kapitałową na zasadzie art. 551 § k.s.h.

Wszystkie koszty uzyskania przychodu z tytułu wniesienia w/w aportów, które zostaną poniżej zanalizowane można zwiększyć o wydatki związane z obejmowaniem udziałów⁶⁸, o ile oczywiście poniósł je wspólnik wnoszący aport⁶⁹. Takimi wydatkami mogą być koszty związane z wyceną aportu czy opłaty notarialne⁷⁰. Nie można natomiast do tych wydatków zaliczyć kosztów obsługi kredytu zaciągniętego na zakup udziałów⁷¹. Są to bowiem wydatki bezpośrednio związane z obsługą kredytu, a nie z zakupem udziałów. W niniejszych rozważaniach uwaga ta ma charakter dygresji, jako że udziały nabyte na kredyt nie są przecież udziałami aportowymi. Ponadto, w przypadku kiedy część wpłat na udziały nie zostanie zaliczona na kapitał zakładowy a przykładowo, na kapitał zapasowy, koszty objęcia takich udziałów należy ustalić stosunkowo⁷².

Należy mieć również na uwadze wszelkie kontrowersje analizowane w pierwszej części niniejszego artykułu, a związane z ustaleniem czy powstanie czy też nie powstanie przychód do opodatkowania z tytułu objęcia udziałów aportowych. Przykładowo, jeżeli opowiadamy się, że podwyższenie wartości nominalnej istniejących udziałów, na potrzeby stosowania ustaw podatkowych, jest czym innym niż obejmowanie udziałów i nie generuje przychodu do opodatkowania to nie należy przy takim podwyższeniu ustalać kosztów podatkowych.

⁶⁶ Art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.

⁶⁷ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy...*, s. 416.

⁶⁸ Orzecznictwo podkreśla, że chodzi tu o wydatki związane z nabyciem, a nie wydatki na nabycie – jedno z ostatnich orzeczeń: wyr. NSA z 3.06.2014 r., II FSK 1521/12, ONSAiWSA 2015 nr 3 poz. 61.

⁶⁹ Art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p./22 ust. 1i u.p.d.o.f.

⁷⁰ Pismo MF z 31.10.1996 r., PO 4/AK-722-662/96, „Serwis Podatkowy” 1998, nr 6, s. 28.

⁷¹ Pismo MF z 7.08.2002 r., PB4/AK-8214-6905-192/02, „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 4, s. 24. Por. także wyr. NSA z 20.09.2011 r., II FSK 615/10, LEX nr 1127059.

⁷² Wyr. WSA w Białymstoku z 16.07.2008 r., I SA/Bk 155/08, LEX nr 404905. Zob. też głosę krytyczną: K. Gil, A. Waclawczyk, *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 lipca 2008 r., I SA/Bk 155/08 oraz WSA z dnia 21 października 2010 r., I SA/Bd 769/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 5, s. 38–45.

1. ŚRODKI TRWAŁE LUB WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE

Jeżeli wspólnik rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów za aport, którym były środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, to kosztem uzyskania tego przychodu jest wartość tego aportu wyliczona w specyficzny sposób. Ponieważ aport tego rodzaju *ex definitione* będzie amortyzowany w spółce, zgodnie z przepisami o amortyzacji, to również i te przepisy decydują, jak należy ustalić wartość aportu. Będzie to zatem jego wartość początkowa, ewentualnie zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami i pomniejszona o sumę dokonanych już odpisów amortyzacyjnych⁷³. Chodzi tu również o te odpisy amortyzacyjne, które nie stanowiły kosztów uzyskania przychodu⁷⁴.

Jak określa się wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych rozstrzyga art. 16g u.p.d.o.p./22g u.p.d.o.f. Są to obszerne regulacje. Ale w kwestii nas interesującej należy przyjąć, że będzie to wartość tych środków ustalona przez spółkę na dzień ich wniesienia, nie wyższa jednak od ich wartości rynkowej⁷⁵.

Aktualizacja wyceny środka trwałego to pojęcie z zakresu rachunkowości, a zasady aktualizacji mogą być różne dla różnych podmiotów (np. dla jednostek budżetowych czy jednostek samorządu terytorialnego). Szczegółowe zasady aktualizacji podawane są w rozporządzeniach MF⁷⁶.

Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych uregulowane jest głównie w art. 16a–16m u.p.d.o.p./22a–22m u.p.d.o.f., a w niniejszym przypadku znaczenie ma tylko wtedy, kiedy środek trwały był w ogóle uprzednio amortyzowany. Będzie tak najczęściej, kiedy aport przeznaczony był uprzednio do prowadzenie działalności gospodarczej.

2. UDZIAŁY W INNEJ SPÓŁCE, KTÓRE ZOSTAŁY OBJĘTE ZA WKŁADY NIEPIENIĘŻNE W INNEJ POSTACI NIŻ PRZEDSIĘBIORSTWO LUB JEGO ZORGANIZOWANA CZĘŚĆ

Jeżeli wspólnik rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów za aport, którym były udziały w innej spółce to kosztem uzyskania tego przychodu jest wartość aportu (czyli wnoszonych udziałów). Ale wartość udziałów, które mają stać się aportem, ustala się w zależności od tego, czy te udziały bądź akcje były objęte za wkłady pieniężne czy niepieniężne. I dalej – jeżeli za wkłady niepieniężne, to czy było to przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, czy też nie. Jeżeli natomiast były objęte za wkłady pieniężne, to ustalenie wartości tego aportu nie wzbudza kontrowersji.

Jeżeli udziały (założmy, że w innej spółce A), będące przedmiotem aportu zostały uprzednio objęte za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, to kosztem podatkowym objęcia udziałów w spółce B będzie ich wartość nominalna (w przypadku SKA, kosztem podatkowym będzie wartość aportu wniesionego w postaci rzeczy lub praw, w zamian za który wspólnikowi nie są

⁷³ Art. 15 ust. 1j pkt 1 u.p.d.o.p./22 ust. 1e pkt 1 u.p.d.o.f.

⁷⁴ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy...*, s. 416.

⁷⁵ Art. 16g ust 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

⁷⁶ Kwestia aktualizacji wydaje się obecnie mało istotna. Ostatnie rozporządzenie Ministra Finansów, bez którego niemożliwe jest dokonywanie aktualizacji wyceny środków trwałych zostało wydane w roku 1995. Brak kolejnych rozporządzeń umożliwiających aktualizację związany jest z przyjęciem wysokiego wskaźnika wzrostu cen nakładów inwestycyjnych – por. art. 22o u.p.d.o.f.

wydawane akcje)⁷⁷. Zatem różnica pomiędzy wartością nominalną udziału i wartością, po której udział zostanie objęty w spółce B będzie zawsze dla wspólnika dochodem do opodatkowania, o ile różnica ta będzie dodatnia. Jeżeli różnica będzie ujemna, to oznacza, że udział w spółce B został objęty poniżej jego wartości nominalnej, a to z kolei może uruchomić standardową procedurę weryfikującą wartość prawa majątkowego, określoną w art. 14 u.p.d.o.p./19 u.p.d.o.f. Ponadto, przeszkodą w obejmowaniu udziałów poniżej ich wartości nominalnej są przepisy Kodeksu spółek handlowych⁷⁸.

3. UDZIAŁY W INNEJ SPÓŁCE, KTÓRE ZOSTAŁY OBJĘTE ZA WKŁADY NIEPIENIĘŻNE W POSTACI PRZEDSIĘBIORSTWA LUB JEGO ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI

Jeżeli wspólnik rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów w zamian za aport, którym są udziały w innej spółce objęte również za aport, którym było przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, to wówczas kosztem podatkowym będzie wartość składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przyjmowana dla celów podatkowych, na podstawie ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. Wartość tę ustala się na dzień objęcia tych udziałów, ale dla potrzeb rozważanego przypadku, nie może być ona wyższa niż ich wartość nominalna ustalona na dzień, w którym były obejmowane⁷⁹.

W art. 9 ust. 1 wspomnianej ustawy mowa jest o ewidencji rachunkowej, prowadzonej zgodnie z odrębnymi przepisami. Chodzi tu przede wszystkim o przepisy ustawy o rachunkowości i wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych. Ewidencja ta ma umożliwić określenie wysokości dochodu lub straty za dany rok podatkowy – ostatecznie ma umożliwić prawidłowe wyliczenie podatku.

Pojęcie *ewidencja rachunkowa*, którym posługuje się ustawodawca w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. winno być interpretowane w świetle art. 3 pkt 4 OrdP⁸⁰ – są to po prostu księgi podatkowe, czyli księgi rachunkowe, ewidencje czy rejestry, do których prowadzenia, na podstawie odrębnych przepisów, zobowiązany jest podatnik.

Należy przyjąć, że podatnicy, których dotyczy art. 9 u.p.d.o.p., prowadzą księgi rachunkowe, w których jednym z elementów (obok księgi głównej) są księgi pomocnicze. Księgi pomocnicze (a raczej ich konta) zawierają uszczegółowienie lub uzupełnienie zapisów księgi głównej i jedną z typowych ksiąg pomocniczych jest księga prowadzona dla środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych (z uwzględnieniem odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych) czy rozliczeń z kontrahentami. Składniki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, z definicji – zespołu składników materialnych i niematerialnych, mogą być wykazane w różnych księgach pomocniczych.

Ewidencja natomiast jest pojęciem bardziej odpowiednim dla podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W tym przypadku prowadzi się odrębne ewidencje, przykładowo: środków trwałych, wyposażenia. W niektórych przypadkach – ewidencję przebiegu pojazdu, a w niektórych typach działalności – ewidencje wszystkich typów

⁷⁷ Art. 15 ust. 1j pkt 2 lit a)/22 ust. 1e pkt 2 lit. a).

⁷⁸ Przykładowo art. 154 § 3 zd. 1 k.s.h.

⁷⁹ Art. 15 ust. 1k pkt 2 w zw. z art. 1j pkt 2 lit. c) u.p.d.o.p.

⁸⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137 poz. 926 z późn. zm.

operacji, powodujących zmianę stanu wartości dewizowych lub waluty polskiej – np. w przypadku działalności kantorowej⁸¹.

Zatem ustalenie wysokości kosztu podatkowego, w przypadku, o którym mowa w niniejszym przypadku odbywa się na podstawie ksiąg rachunkowych. Należy jednak pamiętać, że pomiędzy przepisami prawa podatkowego i bilansowego (chodzi przede wszystkim o ustawę o rachunkowości) występują różnice, które powodują, że wyniki finansowe uwidocznione w księgach rachunkowych mogą być zastosowane jedynie pośrednio do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Inaczej jest w przypadku podatkowej księgi przychodów i rozchodów, której celem (albo nawet – jedynym celem) jest ustalenie wysokości podatku.

4. UDZIAŁY W INNEJ SPÓŁCE, KTÓRE ZOSTAŁY OBJĘTE ZA WKŁADY PIENIĘŻNE

Jeżeli wspólnik rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów w zamian za aport, którym są udziały w innej spółce objęte za wkład pieniężny, to wówczas kosztem podatkowym będzie wartość wydatków poniesionych na ich objęcie⁸².

5. INNE SKŁADNIKI NIŻ WYMIENIONE POWYŻEJ

Jeżeli wspólnik rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów w zamian za aport, którym będą inne składniki niż wymienione powyżej (czyli nie będą to ani środki trwałe bądź wartości niematerialne i prawne ani udziały/akcje w innej spółce) to wówczas kosztem podatkowym będą faktycznie poniesione wydatki na nabycie tych składników, pod warunkiem, że uprzednio nie zostały zaliczone w koszty uzyskania przychodu⁸³. Zatem, gdy udziały obejmowane są przez przedsiębiorcę za aport, którego wartość w jego przedsiębiorstwie była już odliczona jako koszt uzyskania przychodu, to przychód z tytułu objęcia przez niego udziałów będzie dochodem (do opodatkowania). W celu ograniczenia problemów interpretacyjnych⁸⁴ ustawodawca, od roku 2015, uzupełnił katalog tychże składników również o składniki wytworzone we własnym zakresie. W tym przypadku kosztem będą wydatki na wytworzenia składnika.

Do tej kategorii aportu należy zaliczyć, analizowaną w pierwszej części artykułu, wierzytelność własną wspólnika konwertowaną na udziały⁸⁵ na zasadzie art. 14 § 4 k.s.h.⁸⁶ Jednakże ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów za taki wkład – zdaniem organów podatkowych – uwarunkowane jest tym, czy konwertowana wierzytelność jest wierzytelnością własną wspólnika czy wierzytelności nabytą od osoby trzeciej. W pierwszym przypadku, w odróżnieniu od drugiego, koszty

⁸¹ Art. 14 ust. 1 pkt 1 Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe, t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 826 z późn. zm.

⁸² Art. 16 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 15 ust. 1j pkt 2 lit b) u.p.d.o.p.

⁸³ art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p./22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f.

⁸⁴ D. Strzelec, [w:] W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz... od osób prawnych...*, s. 399.

⁸⁵ Dla porządku należy podkreślić, że z perspektywy wspólnika-wierzyciela dochodzi do konwersji jego wierzytelności na udziały, zaś z perspektywy spółki-dłużnika konwertowany jest dług na kapitał zakładowy.

⁸⁶ W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015, s. 488–489.

nie występują⁸⁷ i to stanowisko stało się przedmiotem krytyki. Podnoszono, że organ podatkowy nie dostrzegł luki aksjologicznej⁸⁸ związanej ze stosowaniem art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.⁸⁹ do tego typu aportu i nie zastosował wniosku *analogia legis*⁹⁰. W drugim przypadku, kosztem podatkowym jest koszt poniesiony na nabycie danej wierzytelności od osoby trzeciej.

6. SKŁADNIKI, KTÓRE ZOSTAŁY UPREDNIO OTRZYMANE PRZEZ WSPÓLNIKA WNOSZĄCEGO APORT W ZWIĄZKU Z LIKWIDACJĄ SPÓŁKI OSOBOWEJ LUB W ZWIĄZKU Z WYSTĄPIENIEM Z NIEJ

Jeżeli wspólnik rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów w zamian za aport, którym są składniki, które otrzymał w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną, lub w związku z wystąpieniem z takiej spółki, to kosztem podatkowym będą wydatki na nabycie lub wytworzenie tych składników⁹¹. Warunkiem jest, aby te wydatki na nabycie nie były już odpisane w koszty (jak stanowi ustawa – w jakiegokolwiek formie). W spółce osobowej najczęściej były one odpisane.

Jeżeli natomiast wartość tych składników nie była jednorazowo odpisana w koszty, natomiast były one amortyzowane (są nimi po prostu jakieś środki trwałe) to kosztem podatkowym będzie ich wartość początkowa pomniejszona o odpisy amortyzacyjne.

7. SKŁADNIKI MAJĄTKU PRZEDSIĘBIORCY BĘDĄCEGO OSOBĄ FIZYCZNĄ PRZEKSZTAŁCANEGO W SPÓŁKĘ KAPITAŁOWĄ NA ZASADZIE ART. 551 § 5 K.S.H.

Jeżeli wspólnik jednoosobowej spółki kapitałowej rozpozna przychód z tytułu objęcia udziałów w zamian za aport, którym będą składniki jego majątku wykorzystywane uprzednio do prowadzenia przez niego działalności gospodarczej (przedsiębiorca będący osobą fizyczną), to wówczas kosztem uzyskania tego przychodu będzie wartość tych składników, wynikająca z ksiąg, ewidencji i wykazu składników majątku na dzień przekształcenia⁹². Kosztem uzyskania przychodu nie będzie jednak wartość tych składników, przekraczająca wartość nominalną obejmowanych udziałów⁹³.

⁸⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19.09.2008 r., IP-PB3-423-953/08-4/AG, <http://lex.online.wolterskluwer.pl/WKPLOnline/index.rpc?#luceneWebcs.rpc--ASK--fullTextQuery.Query=IP-PB3-423-953%252F08-4%252FAG+%&searchRange=1&dataBaseContext.aktualnosc=ACTUAL.STATEWSZYSTKIE&dataBaseContext.documentsSetType=WSZYSTKIE&submit=1&full=1&hId=11> [dostęp: 11.08.2015].

⁸⁸ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 67. Także F. Sereżyński, M. Sobiech, *Konwersja wierzytelności na podwyższenie kapitału oraz aport w postaci wierzytelności – skutki podatkowe*, „Przeгляд Podatkowy” 2005, nr 3, s. 31 i n.

⁸⁹ Od roku 2015 nowe brzmienie tego przepisu pozwala już dokonywać interpretacji na korzyść podatnika bez uciekania się do stosowania *analogia legis*.

⁹⁰ Por. wyr. WSA we Wrocławiu z 10.12.2010 r., I SA/Wr 980/10, LEX Nr 685112. Rzetelną analizę niniejszej kwestii przedstawia W. Dmoch, *Podatek...*, s. 309–313.

⁹¹ Art. 15 ust. 1j pkt 4 u.p.d.o.p./22 ust. 1e pkt 4 u.p.d.o.f.

⁹² Art. 15 ust. 1w u.p.d.o.p./22 ust. 1e pkt 5 u.p.d.o.f.

⁹³ A. Mariański, *Przekształcenie działalności gospodarczej osoby fizycznej – sukcesja generalna czy sukcesja podatkowa?*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 1, s. 16–19.

WKŁADY NIEPIENIĘŻNE W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG I USTAWIE O PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Ustawa o podatku od towarów i usług (ustawa o VAT) wprost nie wymienia czynności wniesienia wkładu aportowego jako przedmiotu opodatkowania. Przedmiotem opodatkowania są bowiem dwie czynności: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Co się tyczy świadczenia usług, to zgodnie z art. 14 § 1 k.s.h., świadczenie usług nie może być przedmiotem aportu do spółki kapitałowej, ale tylko wówczas, gdy zamierza świadczyć je wspólnik. Zatem jeżeli wspólnik wnosi aportem usługę innego podmiotu, to taki wkład jest dopuszczalny. Świadczenie usług, to zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT każde świadczenie które nie stanowi dostawy (np. wniesienie do spółki wkładu aportowego mającego za przedmiot wartości niematerialne). Dostawa z kolei, to najogólniej rzecz biorąc, przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Towary natomiast, to rzeczy, ich części a także wszelkie postacie energii. Podsumowując – wniesienie do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego będzie co do zasady opodatkowane podatkiem VAT, pod warunkiem, że wnoszącym ten wkład jest podatnik w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT i działa on w takim charakterze. Tak będzie najczęściej, kiedy wnoszącym aport będzie inna spółka prawa handlowego, a także spółka cywilna, a zdecydowanie rzadziej w przypadku kiedy aport wnosi osoba fizyczna.

Fundamentalną kwestią na gruncie ustawy o VAT jest wyłączenie stosowania przepisów ustawy do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Warto w tym miejscu nadmienić, że pojęcie zorganizowana część przedsiębiorstwa, choć samo w sobie może być źródłem problemów interpretacyjnych, jest zdefiniowane tak samo w ustawie o VAT jak i w ustawach o podatkach dochodowych. Poza sporem jest, że odpłatne zbycie przedsiębiorstwa to także jego wniesienie na własność tytułem wkładu niepieniężnego do spółki.

Obowiązki nałożone na podatnika wnoszącego aport przez przepisy ustawy o VAT w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego, dokumentowania wniesienia aportu, stawki VAT a także uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego ustalane są na podstawie przepisów ogólnych. Przede wszystkim chodzi tu o przepis art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, który formułuje podstawową zasadę, że w takim zakresie, w jakim aport będzie wykorzystywany do wykonywania czynności opodatkowanych, wspólnik wnoszący aport posiada uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Ponadto, jeżeli aport nadal będzie wykorzystywany do czynności podlegających opodatkowaniu to wspólnik go wnoszący nie ma obowiązku dokonywania korekty podatku naliczonego, który został przez niego odliczony w momencie nabycia tego składnika majątkowego.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych⁹⁴, w kwestii nas interesującej, obejmuje swym zakresem podatkowym zawieranie umów spółek kapitałowych oraz ich zmiany, o ile powodują podwyższenia kapitału zakładowego⁹⁵. Podatkowi od czynności prawnych podlega także podwyższenie kapitału zakładowego w wyniku przekształcenia

⁹⁴ Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 9 września 2000 r., Dz. U. Nr 86 poz. 959 z późn. zm., dalej – PCCU.

⁹⁵ Art. 1 ust. 1 pkt 1 lit k), ust. 2, ust. 3 pkt 2 PCCU.

lub połączenia spółek kapitałowych⁹⁶. Dalsze regulacje ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych rozwijają powyższe zasady⁹⁷ i wprowadzają wyjątki od nich⁹⁸. W żadnym jednak przypadku analizowana ustawa nie nakłada obowiązku podatkowego ani na podmiot wnoszący, ani na podmiot przyjmujący wkładu, bez względu na to czy jest to wkład pieniężny czy aportowy. Czynność wnoszenia wkładu jest neutralna podatkowo, jakkolwiek opodatkowana jest czynność poprzedzająca jego wniesienie.

PODSUMOWANIE

Podsumowanie rozpoczniemy od uwagi, że przepisy ustaw podatkowych (może za wyjątkiem PCC) wyróżniają aport w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. W przypadku wniesienia tego aportu do spółki wyłączone jest stosowanie przepisów ustawy o VAT, a w przypadku ustaw o podatku dochodowym – rozpoznanie przychodu z tytułu objęcia udziałów w zamian za ten aport zostaje odroczone do chwili zbycia udziałów aportowych. Regulacje te należy ocenić pozytywnie – w najszerszym ujęciu wspierają przedsiębiorczość. Stymulują również zachowanie integralności składników majątkowych i niemajątkowych tworzących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Rozróżnienie pozostałych aportów (środki trwałe, udziały w innych spółkach) nie ma zasadniczo znaczenia na ustalenia wysokości przychodu z tytułu objęcia udziału aportowego. Ma natomiast znaczenie dla ustalenia wysokości kosztów uzyskania tego przychodu. Regulacjom w tym zakresie przyświeca wspólny cel. Z pewną ostrożnością można tu sformułować następującą zasadę: należy uznać za koszt podatkowy wartość aportu (różnie ustalaną) lub wydatki poniesione na nabycie danego aportu, ale tylko w takiej wysokości w jakiej wydatki te nie były wykorzystane do uprzedniego pomniejszenia innego przychodu. Na tym obszarze ujawnia się duże znaczenie przepisów podatkowych dotyczących amortyzacji. Kontrowersje bodaj największe związane były z ustaleniem charakteru wkładu w postaci wierzytelności wspólnika do spółki. Ostatecznie judykatura stanęła na stanowisku, że jest to wkład aportowy, choć sformułowano również argumenty aby przyznać mu status wkładu pieniężnego.

Zapewne można powiedzieć, że wiele z kwestii podjętych w niniejszym artykule zostało przez przedstawicieli doktryny, a także przez praktyków, dostrzeżonych i zanalizowanych. Jednakże analizy te zamykają się prawie zawsze na obszarze tylko jednej z ustaw podatkowych – zazwyczaj jednej z ustaw o podatku dochodowym. Czy taka w sumie autonomiczna analiza prawidłowo ukazuje analizowane w niniejszym artykule zagadnienie? Mogą pojawić się bowiem pytania: a jakie są konsekwencje na gruncie ustawy o VAT? Jak na gruncie ustawy PCC? Moim zdaniem analiza ograniczona do ustaw o podatkach dochodowych jest zarówno wystarczająca jak i niewystarczająca. Jak to należy rozumieć? Odpowiedź zależy od przedmiotu analizy. Jeżeli tak, jak w niniejszym artykule, przedmiotem analizy są konsekwencje podatkowe obejmowania udziału

⁹⁶ Art. 1 ust. 3 pkt 3.

⁹⁷ Przykładowo art. 1 ust. 3 pkt 4 PCCU.

⁹⁸ Przykładowo art. 2 pkt 6 PCCU.

łów aportowych, to wystąpią one jedynie na gruncie ustaw o podatkach dochodowych. Nie są to jakieś wyszukane konsekwencje; w prawie podatkowym interesuje nas przede wszystkim czy dana czynność wykreuje zobowiązanie podatkowe czy nie. Na gruncie ustawy VAT obejmowanie udziałów, ani pieniężnych ani aportowych, nie jest opodatkowane. Opodatkowane jest natomiast wnoszenie wkładów – wkładów jedynie aportowych. Na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w rozważanej kwestii, opodatkowane tak naprawdę są czynności związane z tworzeniem lub podwyższaniem kapitału zakładowego. Zatem obejmowanie udziałów także nie jest opodatkowane.

Objmowanie udziałów, wnoszenie wkładów, tworzenie lub podwyższanie kapitału zakładowego to nie są czynności czy zdarzenia tożsame, choć współwystępujące. Może zatem powstać przekonanie, że w analizach należy kwestie te również uwzględnić, choćby w rudymenarnym zakresie. Takie jest również moje przekonanie. Niedostatkim analiz autonomicznych, ograniczonych do jednej z ustaw (a nawet obu ustaw) o podatkach dochodowych jest to, że nawet kiedy wspomina się w nich o opodatkowaniu podatkiem VAT czy PCC, to nie podkreśla się, że w każdej z tych ustaw inny jest przedmiot opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

AKTY PRAWNE

- Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 27 VI 1934 r. – Kodeks handlowy, Dz. U. Nr 57, poz. 502.
Ustawa z dnia 26 VII 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.
Ustawa z dnia 15 II 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. Nr 21 poz. 86 z późn. zm.
Ustawa z dnia 29 VIII 1997 r – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137 poz. 926 z późn. zm.
Ustawa z dnia 9 IX 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. Nr 86 poz. 959 z późn. zm.
Ustawa z dnia 15 IX 2000 r. Kodeks spółek handlowy, Dz. U. Nr 94 poz. 1037 z późn. zm.
Ustawa z dnia 27 VII 2002 r. – Prawo dewizowe, t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 826 z późn. zm.
Ustawa z dnia 11 III 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54 poz. 535 z późn. zm.

KSIĄŻKI

- Allerhand M., *Kodeks handlowy. Komentarz*, Bielsko Biała 1999.
Bartosiewicz A., *PIT. Komentarz LEX*, Warszawa 2015.
Błystak L., Dauter H.B., Gruszczyński B. i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wrocław 2004.
Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2015.
Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2015.
Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2007.
Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2015.
Obońska A., Waclawczyk A., Walter A., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014.

Siemiątkowski T., Potrzyszcz R. (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. I, Warszawa 2010.

Ustawa o podatku dochodowym osób prawnych. Komentarz. Praca zbiorowa ekspertów Departamentu Podatkowego BDO, Warszawa 2008.

CZASOPISMA

Borkowski G., *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., II FPS 6/10*, „Glosa” 2011, Nr 2, s. 119–132.

Denisiuk B., *Glosa do wyroku WSA z dnia 14 listopada 2012 r., III SA/Wa 427/12*, „Glosa” 2015, Nr 1, s. 120–124.

Gil K., Waclawczyk A., *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 lipca 2008 r., I SA/Bk 155/08 oraz WSA z dnia 21 października 2010 r., I SA/Bd 769/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, Nr 5, s. 38–45.

Jagiełło A., Łazińska-Sekuła A., *Aport w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część*, „Prawo i Podatki” 2009, Nr 8, s. 1–5.

Karczyński Ł., *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., II FPS 6/10*, „Państwo i Prawo” 2014, Nr 4, s. 135–140.

Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku a dnia 12 czerwca 2012 r., I SA/Gd 439/12*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, Nr 1, s. 15–22.

Mariański A., *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, Nr 7, s. 17–23.

Mariański A., *Przekształcenie działalności gospodarczej osoby fizycznej – sukcesja generalna czy sukcesja podatkowa?*, „Prawo i Podatki” 2012, Nr 1, s. 16–19.

Pustuł J., *Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport – jak rozumieć przepisy dotyczące odpowiedniego stosowania art. 14 ust 1–3 updop i odpowiednio art. 19 updop?*, „Monitor Podatkowy” 2008, Nr 5, s. 17–21.

Seredyński F., Sobiech M., *Konwersja wierzytelności na podwyższenie kapitału oraz aport w postaci wierzytelności – skutki podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2005, Nr 3, s. 31–37.

ORZECZNICTWO

Uchwała NSA(7) z 24 I 2011, II FPS 6/10, ONSAiWSA 2011 Nr 3 poz. 46.

Wyrok NSA z 14 XII 2004, FSK 1408/04, LEX Nr 147669.

Wyrok NSA z dnia 28 II 2005, FSK 1434/04, LEX Nr 154642.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 06 VI 2008, I SA/Wr 355/08, LEX Nr 418277.

Wyrok WSA w Białymstoku z 16 VII 2008, I SA/Bk 155/08, LEX nr 404905.

Wyrok WSA w Kielcach z 30 VI 2010, I SA/Ke 274/10, LEX Nr 643464.

Wyrok NSA z 3 IX 2010, II FSK 1688/09, LEX Nr 745701.

Wyrok NSA z 3 IX 2010, II FSK 578/09, LEX Nr 677862.

Wyrok WSA w Warszawie z 9 XI 2010, III SA/Wa 2158/10, LEX Nr 621587.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 10 XII 2010, I SA/Wr 980/10, LEX Nr 685112.

Wyrok NSA z 28 IV 2011, II FSK 577/09, LEX Nr 742387.

Wyrok NSA z 5 V 2011, II FSK 2186/09, LEX Nr 794769.

Wyrok NSA z 30 VIII 2011, II FSK 502/10, LEX Nr 917938.

Wyrok NSA z 20 IX 2011, II FSK 615/10, LEX nr 1127059.

Wyrok NSA z 26 X 2012, II FSK 495/11, LEX Nr 1233877.

Wyrok WSA w Warszawie z 14 XI 2012, III SA/Wa 427/12, LEX Nr 1338333.

Wyrok NSA z 17 IV 2013, II FSK 1678/11, LEX Nr 1336912.

Wyrok NSA z 22 V 2013 [online], II FSK 1838/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C479E041B8> [dostęp: 11.08.2015].

Wyrok NSA z 9 VIII 2013, II FSK 2433/11, LEX Nr 1353994.

Wyrok NSA z 3 VI 2014, II FSK 1521/12, ONSAiWSA 2015 nr 3 poz. 61.

Wyrok NSA z 25 VI 2014, II FSK 1799/12, LEX Nr 1476393.

KONSEKWENCJE PODATKOWE OBJĘCIA UDZIAŁU APORTOWEGO W SPÓŁCE PRAWA HANDLOWEGO

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza prawna kwestii związanych z wnoszeniem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej. Wnoszenie wkładu do spółki jest jednym ze zdarzeń sekwencji: zawarcie umowy założycielskiej (podjęcie uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego) – objęcie udziału – wniesienie wkładu na pokrycie udziału. Każde z tych zdarzeń powoduje (albo może spowodować) konsekwencje prawnopodatkowe, czyli po prostu powstanie zobowiązania podatkowego. Co więcej, konsekwencje te ujawniają się na gruncie różnych ustaw podatkowych. Kontrowersje budzą największe dotyczą drugiego elementu tej sekwencji – opodatkowania obejmowania udziałów. Artykuł niniejszy analizuje wszystkie istotne czynniki mające wpływ na opodatkowanie przychodu z tytułu objęcia udziału aportowego: odrębnie czynniki „przychodowe” i „kosztowe”. Końcowa część artykułu ma natomiast na celu zasygnalizowanie konsekwencji podatkowych związanych z dokonywaniem pozostałych czynności wspomnianej sekwencji. Ukazuje zatem kontekst prawny obejmowania udziałów aportowych, a jednocześnie podkreśla odrębność pojęciową analizowanych zdarzeń.

Słowa kluczowe: *wkłady niepieniężne, spółka kapitałowa, opodatkowanie objęcia udziału, udział/akcja w spółce prawa handlowego*

TAX-RELATED CONSEQUENCES OF THE ACQUISITION OF NON-MONETARY ASSET SHARES IN A PRIVATE LIMITED COMPANY

Summary

The article aims to carry out a legal analysis of the issues connected with the introduction of non-monetary assets to a limited company. The introduction of assets to a limited company is one of the events in the sequence: conclusion of a company foundation agreement (passing a resolution to increase the company capital) – stake acquisition – introduction of assets equivalent to the value of shares. Each of the events results (or may result) in tax and legal consequences, i.e. simply speaking tax liabilities. Moreover, the consequences result from various legal acts on taxes. The second element of the sequence – taxation of stake acquisition – is probably most controversial. The article analyses all the important factors that influence the taxation of income from stake acquisition via the introduction of non-monetary assets: ‘income’ and ‘cost’ factors separately. The final part of the article aims to highlight the tax-related consequences connected with the other elements of the sequence. Thus, it shows the legal context of the acquisition of non-monetary asset shares and emphasises the distinctions between the concepts of the analysed events.

Key words: *non-monetary assets, limited company, taxation of stake acquisition, stake/shares in a private limited company*