



www.gofin.pl

**BIULETYN INFORMACYJNY**  
dla Służb Ekonomiczno-Finansowych  
**DODATEK**

20.10.2018 r.

ISSN 2449-9242

**Dodatek nr**

**30**

# **APORT**

## **ROZLICZENIE PODATKOWE I UJĘCIE BILANSOWE**

<b>Wprowadzenie .....</b>	<b>str. 3</b>
<b>I. APORT W UJĘCIU PODATKOWYM I BILANSOWYM – ZAGADNIENIA OGÓLNE .....</b>	<b>str. 3</b>
1. Wniesienie aportu do spółki z o.o. – rozliczenie u wnoszącego aport .....	str. 3
1.1. Wniesienie aportu a VAT należny .....	str. 3
1.2. Przychód i koszt podatkowy z tytułu wniesienia aportu do spółki z o.o. ....	str. 5
1.3. Ewidencja księgową wniesienia aportu/objęcia udziałów w spółce z o.o. ....	str. 7
2. Wniesienie aportu do spółki kapitałowej – skutki w CIT u otrzymującego aport .....	str. 7
3. Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki osobowej a PIT .....	str. 8
4. PCC od aportów .....	str. 9
5. Zwrot części wkładu wniesionego do spółki osobowej .....	str. 11
5.1. Skutki w PIT zwrotu części wniesionego wkładu .....	str. 11
5.2. Zmniejszenie udziału kapitałowego a VAT .....	str. 13
5.3. Ujęcie w księgach rachunkowych spółki osobowej zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika .....	str. 14
<b>II. APORTY W PRAKTYCE – ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW .....</b>	<b>str. 14</b>
1. Aport prywatnej nieruchomości a VAT .....	str. 14
2. Koszty związane z wniesieniem aportu do nowo tworzonej spółki osobowej .....	str. 15
3. Amortyzacja składników majątku otrzymanych w ramach aportu .....	str. 16
4. Wartość początkowa nieruchomości wniesionej aportem do spółki osobowej .....	str. 17

5. Objęcie udziałów w zamian za wierzytelność z tytułu pożyczki a przychody i koszty podatkowe.....	str. 19
6. Konwersja pożyczki na udziały a przychód w spółce z o.o. ....	str. 21
7. Wniesienie do nowo powstałej spółki aportu w postaci przedsiębiorstwa a wartość firmy .....	str. 22
8. Wniesienie aportem do spółki z o.o. akcji innej spółki.....	str. 24
9. Amortyzacja środków trwałych otrzymanych aportem przed 1 stycznia 2017 r., gdy powstało agio .....	str. 25
<b>III. WKŁADY NIEPIENIĘŻNE (APORTY) W INTERPRETACJACH ORGANÓW PODATKOWYCH I ORZECZNICTWIE .....</b>	<b>str. 27</b>
1. Określenie podstawy opodatkowania VAT z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki.....	str. 27
2. Konwersja wierzytelności na udziały a VAT .....	str. 28
3. Zwrot VAT od aportu a przychód podatkowy .....	str. 30
4. Aport przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki osobowej a PIT .....	str. 32
5. Wydatki związane z wniesieniem jednoosobowego przedsiębiorstwa do spółki komandytowej .....	str. 33
6. Rozrachunki w walucie obcej wniesione aportem a różnice kursowe .....	str. 34



## Aplikacja mobilna

# GOFIN NEWS

To codzienna porcja aktualności i pomocy dla Księgowych, a dla Prenumeratorów GOFINU także **dostęp do mobilnych e-wydań** prenumerowanych tytułów (aktualne numery, dodatki, archiwum).

**Aplikacja dedykowana Prenumeratorom wybranych tytułów Czasopism i/lub Gazety Podatkowej**



więcej o Aplikacji na [news.gofin.pl](http://news.gofin.pl)

---

## Wprowadzenie

Aport to wkład niepieniężny wnoszony przez wspólników (akcjonariuszy) do spółki handlowej na pokrycie wydawanych im udziałów/akcji w spółce kapitałowej lub udziału w spółce osobowej, oznaczający wartość majątkową wnoszoną do spółki, w postaci wartości niematerialnych (praw) lub rzeczy. Jego wniesienie oznacza przeniesienie na spółkę wszelkich praw do przedmiotu wkładu (czyli jego własności). Przedmiotem aportu mogą być np. składniki majątku trwałego, całe przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, udziały, akcje czy majątkowe prawa autorskie.

W niniejszym dodatku opisujemy skutki podatkowo-bilansowe związane z wnoszeniem aportów, w tym m.in. rozliczenie VAT, podatku dochodowego u wnoszącego aport do spółki kapitałowej, podajemy ewidencje księgową wniesienia aportu/objęcia udziałów w tej spółce, omawiamy skutki w PIT przy wniesieniu wkładu niepieniężnego do spółki osobowej, wskazujemy na kontrowersje wokół konieczności płacenia PCC od aportów. W opracowaniu omawiamy również skutki zwrotu części wkładu wniesionego do spółki osobowej.

## I. APORT W UJĘCIU PODATKOWYM I BILANSOWYM – ZAGADNIENIA OGÓLNE

### 1. Wniesienie aportu do spółki z o.o. – rozliczenie u wnoszącego aport

Jeżeli wkładem do spółki z o.o. w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów (zob. art. 158 § 1 Kodeksu spółek handlowych).

Wniesienie do spółki z o.o. aportu wiąże się koniecznością właściwego jego rozliczenia na gruncie VAT, podatku dochodowego czy właściwego ujęcia w księgach rachunkowych. Kwestie te poruszamy poniżej, odnosząc się do sytuacji, gdy przedmiotem aportu jest pojedynczy składnik majątku (np. samochód), a podmiotami wnoszącymi aport są podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Odносimy się tu do rozliczenia aportu po stronie podmiotu go wnoszącego.

#### 1.1. Wniesienie aportu a VAT należny

Zasadą jest, że opodatkowaniu VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów, za którą uważa się generalnie przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Na potrzeby VAT aport składnika majątku do spółki z o.o. traktowany jest tak, jak dostawa towarów, jeśli podmiot wnoszący aport występuje w charakterze podatnika. **Wówczas wniesienie aportu jest czynnością opodatkowaną VAT (pomijamy tu aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części).**

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 stycznia 2017 r., nr 3063-ILPP1-2.4512.186.2016.2.JO, w której organ podatkowy stwierdził (odnosząc się do wniesienia udziału w nieruchomości do spółki komandytowej):

*„(...) wniesienie aportu (wkładu niepieniężnego) w postaci nieruchomości do spółki prawa handlowego lub cywilnego spełnia definicję odpłatnej dostawy towarów, zawartej w art. 5 ust. 1 ustawy (o VAT – przyp. red.), a tym samym w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy, uznawane jest za sprzedaż, ponieważ dostawa ta odbywa się za wynagrodzeniem (wniesienie*

---

*aportu spełnia przymiot odpłatności, istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów a otrzymanym wynagrodzeniem w formie udziałów), a jej efektem jest przeniesienie na inny podmiot prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel. (...)*

W interpretacji tej organ podatkowy podkreślił, że nie zawsze wniesienie aportu rzeczowego stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT. W sytuacji bowiem, gdy aporty są wnoszone przez podmioty niebędące podatnikami VAT lub przez podmioty będące takimi podatnikami, lecz niedziałające jako podatnicy w odniesieniu do tej czynności, to wniesienie takiego aportu nie jest czynnością opodatkowaną.

W sytuacji, gdy aport składnika majątku (np. samochodu) podlega opodatkowaniu VAT, wówczas stosuje się analogiczne zasady jak przy sprzedaży składnika majątku, tj. stosuje się taką samą stawkę VAT (lub zwolnienie z VAT), jaką podatnik przyjąłby, gdyby sprzedał ww. składnik majątku. Ponadto wniesienie aportu należy udokumentować fakturą.

### Podstawa opodatkowania

Ustalając podstawę opodatkowania VAT przy wnoszeniu aportu do spółki z o.o., należy wziąć pod uwagę regulacje zawarte w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.



Zgodnie z art. 29a ust. 1 i ust. 6 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania VAT jest generalnie wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, pomniejszone m.in. o kwotę VAT.

W przypadku aportu „zapłatą” jest generalnie nominalna wartość udziałów objętych w zamian za wnoszony aport. Z tego względu, **podstawą opodatkowania czynności wniesienia aportu do spółki z o.o. będzie zasadniczo wartość nominalna udziałów otrzymanych w zamian za aport, pomniejszona o kwotę VAT.**

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 31 stycznia 2017 r., nr 0461-ITPP2.4512.906.2016.1.KK czy Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 grudnia 2016 r., nr 1462-IPPP2.4512.665.2016.2.JO. W drugiej z tych interpretacji organ podatkowy odniósł się do sytuacji, w której podatnik zamierzał objąć udziały w spółce z o.o. (w związku z aportem) powyżej ich wartości nominalnej, tj. podatnik objąłby udziały o wartości nominalnej niższej, niż wartość rynkowa wkładu. Różnica pomiędzy wartością rynkową a wartością nominalną, stanowiąca agio, zostałaaby przekazana na kapitał zapasowy (w myśl art. 154 § 3 K.s.h.). Ustalając podstawę opodatkowania wniesienia ww. aportu, organ podatkowy stwierdził:

*„(...) W okolicznościach analizowanej sprawy, podstawą opodatkowania jest wartość nominalna udziałów, które Wnioskodawca obejmie w spółce, pomniejszona o wartość należnego podatku VAT. Na podstawę opodatkowania nie będzie składać się natomiast kwota przekazana na kapitał zapasowy, w zamian za to świadczenie, bowiem Wnioskodawca nie otrzyma żadnego świadczenia zwrotnego/przysporzenia majątkowego. (...)”*

Należy dodać, że VAT należny „zawarty” w wartości nominalnej obejmowanych udziałów (stanowiącej kwotę brutto) obliczany jest metodą „w stu” (zakładając, że spółka otrzymująca aport nie zwraca kwoty VAT należnego podmiotowi wnoszącemu aport).

### Zwrot równowartości VAT od otrzymującego aport

W praktyce występują sytuacje, w których kwota VAT należnego z tytułu aportu jest, w oparciu o uzgodnienia stron, zwracana wnoszącemu aport przez podmiot otrzymujący. W takim przypadku „zapłatą” za aport jest nominalna wartość otrzymanych udziałów, a także

---

kwota VAT, zwracanego wnoszącemu aport. W efekcie – **podstawą opodatkowania aportu (wartością netto) będzie wartość nominalna otrzymanych udziałów.**

Podobne stanowisko prezentują organy podatkowe, czego przykładem są m.in. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach: z 2 maja 2016 r., nr IBPP1/4512-163/16/ES, a także z 13 stycznia 2016 r., nr IBPP1/4512-943/15/DK.

### Przykład

*Podatnik wniósł aportem do spółki z o.o. samochód. W zamian za aport otrzymał udziały o wartości nominalnej 100.000 zł i dopłatę w gotówce 23.000 zł. Zapłatą za aport jest kwota 123.000 zł (100.000 zł + 23.000 zł) – kwotę tę należy traktować jak kwotę brutto. Zatem:*

- kwota VAT należnego od aportu wyniesie:  $123.000 \text{ zł} \times 23/123 = 23.000 \text{ zł}$  (co odpowiada kwocie, jaką spółka dopłaciła w gotówce),
- podstawa opodatkowania aportu wyniesie: 100.000 zł (co odpowiada wartości nominalnej otrzymanych udziałów).

## 1.2. Przychód i koszt podatkowy z tytułu wniesienia aportu do spółki z o.o.

### Przychód podatkowy

Podmioty, które wnoszą do spółki kapitałowej aport w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, uzyskują z tego tytułu przychód podatkowy.



Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOP (w brzmieniu obowiązującym od 19 lipca 2018 r.), przychodem jest wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

W ww. przepisie wskazano również, że określając wartość rynkową należy wziąć pod uwagę regulacje zawarte w art. 14 ust. 2 ustawy o PDOP. To oznacza, że wartość rynkową przedmiotu aportu określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.

Na takich samych zasadach przychód z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego powstaje także u podatników PIT (por. art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PDOP, z uwzględnieniem art. 21 ust. 1 pkt 109 tej ustawy).

**Przychód z tytułu objęcia ww. udziałów w spółce z o.o. powstaje w dniu** (zob. art. 12 ust. 1b ustawy o PDOP i art. 17 ust. 1a ustawy o PDOP):

- zarejestrowania spółki albo
- wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
- przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym

rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd, albo

- wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

### **Koszt podatkowy**

W przypadku objęcia udziałów w spółce z o.o. w zamian za wkład niepieniężny (aport) w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, na dzień objęcia tych udziałów ustala się koszt uzyskania przychodu, w zależności od tego, co jest przedmiotem aportu, zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 15 ust. 1j ustawy o PDOP i odpowiednio art. 22 ust. 1e ustawy o PDOF. I tak, przykładowo, jeśli przedmiotem aportu jest samochód:

- **stanowiący u wnoszącego środek trwały** – koszt uzyskania przychodów ustalany jest w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu (samochodu), zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych,
- **niebędący środkiem trwałym** – koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie tego pojazdu,
- **otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki** – koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych.

Jeśli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów w spółce z o.o. w zamian za aport poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów, to wydatki te powiększają ww. koszty uzyskania przychodów (zob. art. 15 ust. 1o ustawy o PDOP i art. 22 ust. 1i ustawy o PDOF).

### **Dochód z tytułu aportu**

Od 1 stycznia 2018 r. dla wspólnika wnoszącego aport do spółki z o.o., będącego osobą prawną, przychód z tego tytułu zaliczany jest do przychodów z zysków kapitałowych (zob. art. 7b ust. 1 pkt 2 ustawy o PDOP).

Natomiast dla wspólnika będącego osobą fizyczną jest to przychód z kapitałów pieniężnych. Od dochodu uzyskanego z tytułu objęcia tych udziałów (stanowiącego różnicę między ww. przychodem a ww. kosztami) podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu (zob. art. 30b ust. 1 ustawy o PDOF). Spółka z o.o., której udziały objął wspólnik (osoba fizyczna), powinna przesłać wspólnikowi oraz właściwemu urzędowi skarbowemu imienną informację o wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika PIT-8C, w terminie do:

- końca stycznia następnego roku – jeśli ww. informacja jest składana do urzędu skarbowego w formie dokumentu pisemnego,
- końca lutego następnego roku – jeśli ww. informacja jest składana do urzędu skarbowego drogą elektroniczną lub podatnikowi.

Natomiast wspólnik (osoba fizyczna obejmująca udziały w spółce z o.o.) powinien ww. dochód wykazać w zeznaniu podatkowym PIT-38, które należy złożyć urzędowi skarbowemu w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. W tym też terminie podatnik powinien wpłacić należny podatek dochodowy wynikający z tego zeznania.

---

### 1.3. Ewidencja księgową wniesienia aportu/objęcia udziałów w spółce z o.o.

U wnoszącego, udziały objęte w zamian za aport do spółki z o.o., są zaliczane do aktywów finansowych (z reguły są to długoterminowe aktywa finansowe). Są one ujmowane w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia albo powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne (zob. art. 35 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Operacje związane z objęciem udziałów w spółce z o.o./wniesieniem aportu mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych wnoszącego aport np. w następujący sposób (na przykładzie aportu samochodu stanowiącego środek trwały):

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport (w wartości wynikającej z umowy, w istocie stanowiącej ich cenę rynkową):
  - **Wn konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe”,
  - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. Wyksięgowanie środka trwałego (samochodu):
  - a) dotychczasowe umorzenie:
    - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”;
  - b) nieumorzona wartość środka trwałego:
    - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”;
  - c) wartość początkowa środka trwałego:
    - **Ma konto 01** „Środki trwałe”.
3. W sytuacji, gdy określona w umowie spółki wartość rynkowa składnika majątku (np. samochodu stanowiącego środek trwały) jest wyższa od jego wartości księgowej, to różnicę odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Może to zostać zaksięgowane:
  - **Wn konto 76-1** (w analityce: NKUP),
  - **Ma konto 81-3** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”.

Równolegle, doprowadzenie zaksięgowanej na koncie 03 wartości rynkowej objętych udziałów (według wartości wynikającej z umowy) do wartości księgowej, jako ceny nabycia, można natomiast zaksięgować:

- **Wn konto 03-5** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 03**.

Należy mieć na uwadze, że w sytuacji, gdy wnoszący aport jest zobowiązany do wykazania VAT należnego od tego aportu, to kwotę tego podatku może on zaksięgować np. zapisem:

- **Wn konto 76-1**,
- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”.

W przypadku natomiast, gdy kwota VAT należnego jest wnoszącemu zwracana przez spółkę otrzymującą aport, to może on kwotę tego podatku zaksięgować zapisem:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”, **Ma konto 22-2**.

Zwrot tej kwoty od otrzymującego aport może zostać zaksięgowany:

- **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”, **Ma konto 24**.

Podane księgowania są jednym z przykładowych.

## 2. Wniesienie aportu do spółki kapitałowej – skutki w CIT u otrzymującego aport

Otrzymany przez spółkę kapitałową aport (np. samochód), w zamian za wydane udziały, nie będzie w tej spółce przychodem, gdyż stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o PDOP,



do przychodów nie zalicza się m.in. przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego.

Należy dodać, że w przypadku gdy w zamian za wniesiony wkład wnoszący otrzyma udziały o wartości nominalnej niższej niż wartość tego wkładu, nadwyżki, tzw. „agio” przekazanej na kapitał zapasowy spółki również nie zalicza się do przychodów spółki. Jak stanowi bowiem art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o PDOP, do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy.



**Z tytułu otrzymania aportu spółka (tu: kapitałowa) nie uzyskuje przychodu podatkowego.**

Warto też dodać, że jeśli wniesiony wkład (np. samochód) spółka otrzymująca aport zaliczy do środków trwałych, to wartość początkową tego środka trwałego powinna ustalić zgodnie z regułami przewidzianymi w art. 16g ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOP. Na podstawie tego przepisu za wartość początkową środka trwałego nabytego w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej uważa się ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu wartość takiego składnika majątku, nie wyższą jednak od jego wartości rynkowej.

### 3. Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki osobowej a PIT

Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki osobowej nie stanowi czynności, która w świetle ustawy o PDOF powoduje powstanie po stronie wspólnika wnoszącego wkład przychodu do opodatkowania. Neutralność tę potwierdza art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o PDOF.



Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o PDOF, wolne od podatku dochodowego są przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 1 kwietnia 2016 r., nr ITPB3/4511-23/16-6/AD, wyjaśnił m.in., że w przypadku aportu wnoszonego do spółki osobowej: „(...) jego wniesienie nie powoduje przyrostu majątkowego po stronie wnoszącej go osoby. W zamian za wniesiony aport osoba fizyczna otrzymuje bowiem jedynie uprawnienia do udziału w zyskach i stratach spółki oraz prawa związane z prowadzeniem spółki i wpływaniem na jej działalność. One natomiast, mimo że istotnie posiadają wartość materialną, nie stanowią ceny nabycia, bowiem wspólnik nabywa całokształt praw i obowiązków związanych z uczestnictwem w przedsięwzięciu gospodarczym sfinalizowanym w ramach spółki.

Aby jednak mówić o sytuacji „odpłatnego zbycia”, w zamian za świadczenie polegające na wniesieniu aportu, osoba go wnosząca winna otrzymać ekwiwalent świadczenia w postaci



zapłaty ceny nabycia. Taka sytuacja miałaby miejsce w razie sprzedaży przedmiotu aportu. W związku z tym, wniesienie aportu do spółki osobowej nie rodzi z tego tytułu obowiązku podatkowego, jest to czynność prawna neutralna podatkowo.

Należy przy tym wskazać, że w art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca doprecyzował obowiązujące przepisy, poprzez jednoznaczne wskazanie neutralności podatkowej czynności wniesienia aportu do spółek niemających osobowości prawnej.”

## 4. PCC od aportów

Wnoszenie wkładów do spółki wiąże się, co do zasady, z koniecznością zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych zgodnie z ustawą o PCC. Jednakże musi być ona zgodna z regulacjami unijnymi. Spółki kapitałowe mogą zaś uniknąć zapłaty PCC od aportów powołując się na tzw. klauzulę stand still wynikającą z prawa unijnego. Pogląd taki jest prezentowany w orzecznictwie NSA. W sytuacji gdy wkładem jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część nie ma podstaw do odwoływania się do klauzuli stand still.

### Regulacje ustawy o PCC

PCC podlegają umowy spółki oraz ich zmiany, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych (z zastrzeżeniem, które w omawianej kwestii pozostaje bez znaczenia).

W spółce osobowej za zmianę umowy spółki uważa się wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki. Natomiast w kapitałowej, zmianę umowy spółki stanowi podwyższenie kapitału zakładowego, na pokrycie którego mogą być wnoszone wkłady pieniężne bądź niepieniężne. Zasadą jest zatem, że wniesienie wkładów do spółki wiąże się koniecznością uwzględnienia regulacji ustawy o PCC.

Art. 2 pkt 6 lit. c) ustawy o PCC wyłącza spod opodatkowania jedynie wniesienie do spółki kapitałowej, w zamian za jej udziały lub akcje:

- przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części,
- udziałów lub akcji innej spółki kapitałowej dających w niej większość głosów albo kolejnych udziałów lub akcji, w przypadku gdy spółka, do której są wnoszone te udziały lub akcje, posiada już większość głosów.

Gdy wyłączenie to nie ma zastosowania podstawę opodatkowania należy ustalić zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. a) albo b) i ust. 9 ustawy o PCC. Stawka podatku to 0,5%. Zwolnienia od umowy spółki jakie mogą znaleźć zastosowanie reguluje art. 9 pkt 11 lit. b)-d) ustawy o PCC.

Organy podatkowe przestrzegają zasad wynikających z ustawy o PCC. Jednak podatnicy coraz częściej powołują się na regulacje unijne w celu podważenia podstaw do zapłaty PCC od aportów wnoszonych do spółek w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowanej części.

### Stanowisko NSA

NSA w wyroku z 14 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3133/15, potwierdził, że dokonana z dniem 1 stycznia 2007 r. nowelizacja ustawy o PCC spowodowała, że Rzeczpospolita Polska ponownie nałożyła PCC na czynność prawną zmiany umowy spółki kapitałowej (także zawarcie takiej umowy) poprzez wniesienie aportu niepieniężnego (w postaci innej niż przedsiębior-

stwo lub jego zorganizowana część). Art. 2 pkt 4 ustawy o PCC, w brzmieniu obowiązującym od tej daty, pozostaje zatem w sprzeczności z zasadą stand still wynikającą z art. 7 ust. 2 w zw. z art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG (patrz ramka). NSA przyjął, że pogląd ten jest jednolicie przyjmowany w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. np. wyroki NSA z 3 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1667/12, z 30 września 2015 r., sygn. akt II FSK 2102/13).

### **Aport przedsiębiorstwa**

Klauzula stand still nie dotyczy wnoszenia aportem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Jeżeli jednak aport wnosi spółka kapitałowa do innej kapitałowej, to znajdzie zastosowanie wyłączenie od PCC na podstawie art. 2 pkt 6 lit. c) ustawy o PCC.

Wyłączenie to nie dotyczy sytuacji, gdy do spółki kapitałowej wnoszone jest przedsiębiorstwo innego podmiotu niż spółka kapitałowa np. osoby fizycznej (por. wyrok NSA z 12 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1643/11).

### **Rozwiązanie tylko dla spółek kapitałowych**

Na klauzulę stand still powoływać mogą się tylko spółki kapitałowe w rozumieniu dyrektywy Rady 2008/7/WE dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (a wcześniej jej poprzedniczki, tj. Dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r.).

WSA w Rzeszowie w wyroku z 20 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 15/18, wskazał, że zakres dyrektywy obejmuje spółki kapitałowe, zaś spółka komandytowa taką spółką nie jest. WSA uznał także, że wszelkie zarzuty dotyczące naruszenia przez Polskę klauzuli stand still są nieuprawnione, z tego względu, że postanowienia dyrektyw nie będą miały zastosowania do spółki komandytowej działającej na podstawie polskiego prawa krajowego.

Zaznaczyć przy tym należy, że kwestia kwalifikacji spółki komandytowej na gruncie PCC jako spółki osobowej albo kapitałowej budzi spory w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. odmienne wyroki WSA w Szczecinie z 21 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 351/17 i z 21 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 1040/17).

### **Rezygnacja Polski z pobierania PCC od umowy spółki i jej zmiany w zakresie aportów po 1 maja 2004 r.**

1 maja 2004 r. do ustawy o PCC wprowadzono wyłączenie od tego podatku tych czynności cywilnoprawnych, których przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem VAT lub jest z niego zwolniona, z wyjątkiem nie dotyczącym umowy spółki. Taka regulacja obowiązywała do 1 stycznia 2007 r. NSA uchwałą 7 sędziów z 19 listopada 2012 r., sygn. akt II FPS 1/12, uznał, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r., w przypadku wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego (aportu), dochodziło do wyłączenia opodatkowania w zakresie PCC, zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy o PCC.

Uchwała ta stanowi potwierdzenie dla tezy, że polski ustawodawca zrezygnował z opodatkowania czynności umów spółek oraz ich zmian, w przypadku pokrycia udziałów wkładami niepieniężnymi (niebędącymi przedsiębiorstwem spółki kapitałowej lub jego zorganizowaną częścią). Zmiana art. 2 pkt 4 ustawy o PCC z dniem 1 stycznia 2007 r. ponownie nałożyła na powyższą czynność podatek. Tym samym unormowanie art. 2 pkt 4 ustawy o PCC, w brzmieniu ustalonym z dniem 1 stycznia 2007 r. pozostaje w sprzeczności z zasadą stand still wynikającą z treści art. 7 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335/EWG (obecnie z Dyrektywą Rady 2008/7/WE).

## 5. Zwrot części wkładu wniesionego do spółki osobowej

Niekiedy wspólnicy spółek osobowych otrzymują częściowy zwrot, w formie pieniężnej, wniesionych do takich spółek wkładów (pieniężnych bądź niepieniężnych). Czy w takim przypadku wspólnik spółki osobowej uzyskuje przychód podatkowy? Czy zdarzenie takie rodzi po stronie spółki osobowej jakieś skutki na gruncie VAT? Jak takie zdarzenie spółka powinna ująć w księgach rachunkowych? Kwestie te poruszamy w tym artykule, odnosząc się do sytuacji, gdy częściowy zwrot wniesionego wkładu otrzymuje osoba fizyczna będąca wspólnikiem spółki jawnej albo komandytowej (dalej: spółki osobowej), a ww. zwrot powoduje zmniejszenie udziału kapitałowego.

### 5.1. Skutki w PIT zwrotu części wniesionego wkładu

Podatnikami podatku dochodowego są poszczególni wspólnicy spółki osobowej.

W stosunku do wspólnika będącego osobą fizyczną skutki podatkowe związane z udziałem w ww. spółce należy rozpatrywać na gruncie ustawy o PDOF.

Zgodnie z dyspozycją art. 8 ust. 1 i 2 tej ustawy, zarówno przychody z udziału w spółce osobowej, jak i koszty uzyskania tych przychodów u każdego wspólnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa poszczególnych wspólników do udziału w zysku są równe.

W konsekwencji, każdy ze wspólników powinien obliczać swój dochód jako nadwyżkę przypadającą na niego (proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku) kwoty przychodów nad kosztami ich uzyskania (obliczonymi z zachowaniem tej samej proporcji). Od tak ustalonego dochodu każdy ze wspólników ma obowiązek samodzielnie opłacać w trakcie roku zaliczki na podatek, a po zakończeniu roku ewentualnie uiścić dopłatę podatku wynikającego z zeznania rocznego.

#### Zwrot części wkładu a przychód podatkowy wspólnika

W przepisach ustawy o PDOF brak jest regulacji odnoszącej się wprost do obniżenia udziału kapitałowego wspólnika spółki osobowej. Jednak organy podatkowe konsekwentnie uznają, że w przypadku zwrotu części wkładu wspólnikowi spółki osobowej, w związku ze zmniejszeniem jego udziału w tej spółce, powstaje u niego przychód. W interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe w ciągu ostatnich lat zmienił się jedynie sposób kwalifikacji do konkretnego źródła przychodów.

Obecnie organy podatkowe uważają, że w takiej sytuacji wspólnik uzyskuje przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (por. np. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 września 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.275.2018.1.MPŁ, z 17 listopada 2017 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.341.2017.1.KS1 czy z 30 maja 2017 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.58.2017.2.AC).

Wcześniej organy podatkowe zajmowały stanowisko, zgodnie z którym zmniejszenie udziału kapitałowego w spółce osobowej należy kwalifikować do źródła przychodów z praw majątkowych (por. np. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3 czerwca 2016 r., nr ILPB1/4511-1-473/16-2/APR).

Aktualne stanowisko organów podatkowych znajduje potwierdzenie w wyrokach NSA z 5 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2435/14 oraz z 13 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3440/14.

Należy także zwrócić uwagę na orzeczenia, w których sądy administracyjne uznały, że zmniejszenie wkładu w spółce osobowej (niezwiązane z wystąpieniem wspólnika ze spół-

ki) w ogóle nie powoduje powstania u wspólnika przychodu – jest neutralne podatkowo. Tak uznał np. WSA we Wrocławiu z 19 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 457/17 czy WSA w Warszawie w wyroku z 21 kwietnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2458/16 (orzeczenia nieprawomocne).

### **Wydanie wspólnikowi składników majątku w związku z obniżeniem udziału**

Także otrzymanie składników majątku (np. nieruchomości) w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego – zdaniem organów podatkowych – powoduje powstanie przychodu.

Jak stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 23 sierpnia 2018 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.400.2018.1.IS:

*„(...) żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wyłącza z kategorii przychodów, ani nie zwalnia z opodatkowania tym podatkiem przysporzenia majątkowego w postaci zwrotu prawa własności nieruchomości otrzymanego przez wspólnika Spółki niebędącej osobą prawną z tytułu zmniejszenia udziału w tej Spółce. Na gruncie prawa podatkowego zwrot nieruchomości przez spółkę jawną na rzecz jej wspólnika, w związku z obniżeniem jego wkładu w tej spółce w trybie art. 54 § 1 Kodeksu spółek handlowych, spowoduje u wspólnika powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przy czym, przychód ten – na podstawie art. 5b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zaliczyć należy do określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. W stosunku do przychodów uzyskanych w związku z obniżeniem (wycofaniem) wkładów w spółce jawnej ustawodawca nie określił bowiem żadnych szczególnych rozwiązań. Oznacza to, że w tym przypadku zastosowanie będą miały ogólne reguły dotyczące ustalania przychodów. (...)”*

Tak samo Dyrektor KIS wyjaśnił w interpretacji indywidualnej z 1 sierpnia 2018 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.296.2018.3.IS.

Należy zaznaczyć, że NSA w wyroku z 30 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 626/16, przychód z tytułu wycofania składnika majątkowego wykorzystywanego w działalności spółki jawnej (w związku z obniżeniem wkładu w tej spółce) zakwalifikował do przychodów z praw majątkowych, na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOF. Innego zdania był natomiast sąd I instancji (WSA we Wrocławiu), który jako źródło przychodów wskazał w omawianej sprawie – pozarolniczą działalność gospodarczą.

### **Ustalenie kosztów uzyskania przychodów**

Obecnie organy podatkowe prezentują pogląd, że powstanie przychodu w związku z częściowym zwrotem wkładu wniesionego do spółki osobowej daje wspólnikowi możliwość obniżenia tego przychodu o wydatki faktycznie poniesione na nabycie przedmiotu wkładu (proporcjonalnie do wycofanego wkładu), które spełniają przesłanki określone w ogólnej definicji kosztów podatkowych (wcześniej organy podatkowe twierdziły, że w takiej sytuacji brak jest podstaw do ustalenia kosztów uzyskania przychodu; stanowisko to uległo jednak zmianie).

W przypadku wspólnika będącego osobą fizyczną powinien zatem znaleźć zastosowanie art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF. Stosownie do treści tego przepisu, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy.

Niewątpliwie, w przypadku wkładu pieniężnego, kosztem uzyskania przychodu powstałego w związku z wycofaniem części takiego wkładu jest wartość pieniędzy wniesionych do spółki. Jeżeli wartość zwróconej części wkładu pieniężnego odpowiada kwocie wydatkowanej na jego nabycie, to tym samym nie powstanie dochód podlegający opodatkowaniu.

---

Natomiast, jeżeli wspólnik uzyskuje wypłatę pieniężną z tytułu zwrotu części wkładu, który uprzednio wniósł do spółki osobowej w formie aportu, to zdaniem organów podatkowych, w takiej sytuacji kosztem podatkowym są wydatki faktycznie przez niego poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku będących przedmiotem wkładu, a nie ich wartość na dzień wniesienia aportu, określona w umowie o wniesienie aportu.

Taki pogląd wyraził m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 30 maja 2017 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.58.2017.2.AC, wyjaśniając, że:

*„(...) w odniesieniu do wniesionego przedsiębiorstwa kosztem uzyskania przychodów będzie przyjęta dla celów podatkowych wartość składników przedsiębiorstwa, wynikająca z ksiąg i ewidencji (tzw. koszt historyczny), niezaliczona do kosztów podatkowych przez Wnioskodawcę lub Spółkę, w proporcji do wielkości zwrotu wkładu. (...)”*

Tak więc, w świetle wykładni prezentowanej obecnie przez organy podatkowe, należałoby przyjąć, że jeżeli przedmiotem aportu do spółki osobowej były:

- środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne stanowiące składniki przedsiębiorstwa wniesionego w formie wkładu do tej spółki – to kosztem uzyskania przychodu z tytułu zwrotu części wkładu będzie ich wartość początkowa pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne,
- towary i materiały będące elementami wniesionego przedsiębiorstwa – to kosztem uzyskania omawianego przychodu będą udokumentowane wydatki na ich nabycie lub wytworzenie, o ile nie zostały wcześniej zaliczone do kosztów podatkowych,
- należności wchodzące w skład przedsiębiorstwa – to kosztem podatkowym będzie ich wartość nominalna wskazana w dokumentach, z których dana należność wynika.

Oczywiście ze względu na okoliczność, że wspólnik otrzyma częściowy zwrot wkładu wniesionego do spółki osobowej, do kosztów podatkowych może zostać zaliczona tylko część ww. kosztów, przypadająca proporcjonalnie na wartość wycofanego wkładu.

Takie stanowisko organów podatkowych nie znajduje jednak aprobaty sądów administracyjnych. W kontekście bowiem orzeczeń, w których sądy uznały, że zmniejszenie wkładu do spółki osobowej (niezwiązane z wystąpieniem wspólnika ze spółki) w ogóle nie powoduje powstania u wspólnika przychodu podatkowego – kwestia kosztów uzyskania przychodów automatycznie jest bezprzedmiotowa.

Z kolei z orzeczeń, w których sądy nie kwestionują powstania przychodu z omawianego tytułu wynika, że w przypadku, gdy prawo do udziału w spółce osobowej nabywane jest w zamian za składniki majątku wnoszone aportem, za wydatki na nabycie prawa do udziału w tej spółce należy uznać ich wartość z dnia wniesienia aportu, określoną w umowie o wniesienie aportu (por. np. wyrok WSA w Łodzi z 3 marca 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 82/16 – orzeczenie prawomocne).

## 5.2. Zmniejszenie udziału kapitałowego a VAT

Dla celów VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Tak wynika z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. To oznacza, że na gruncie ustawy o VAT, podatnikiem jest (odmiennie niż dla celów podatku dochodowego) spółka osobowa.

Opodatkowaniu VAT podlega generalnie odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Częściowy zwrot wkładu, dokonany w formie pieniężnej na rzecz wspólnika spółki osobowej oraz zmniejszenie jego udziału kapitałowego, nie jest dostawą towaru czy świadczeniem usług. W związku z tym **czynność ta pozostaje poza za-**

kresem ustawy o VAT, tj. nie wiąże się z koniecznością wykazania po stronie spółki VAT należnego.

### 5.3. Ujęcie w księgach rachunkowych spółki osobowej zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika

Operacje związane ze zmniejszeniem udziału kapitałowego wspólnika, w związku z częściowym zwrotem tego udziału w formie pieniężnej, mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych spółki osobowej zapisem:

1. Zmniejszenie wartości kapitału:
  - **Wn konto 80** „Kapitał podstawowy”,
  - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Imienne konto wspólnika).
2. Wypłata wspólnikowi gotówki:
  - **Wn konto 24**,
  - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

## II. APORTY W PRAKTYCE – ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW

### 1. Aport prywatnej nieruchomości a VAT

*Do spółki komandytowej przystąpił nowy wspólnik. Wniósł on do tej spółki aportem grunt, który wcześniej nabył do majątku prywatnego. Czy aport ten podlega opodatkowaniu VAT, skoro wspólnik ten prowadzi także indywidualną działalność gospodarczą?*

Aport majątku prywatnego nie podlega opodatkowaniu VAT.

Wniesienie nieruchomości (lub innego towaru) aportem do spółki podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, o ile wnoszący aport w tym zakresie może być uznany za podatnika (a wniesienie aportu – za czynność dokonywaną w ramach działalności gospodarczej). Natomiast aport prywatnego składnika majątku nie podlega opodatkowaniu VAT.

Pojęcie „majątku prywatnego” nie występuje w przepisach o VAT. Definiując je, organy podatkowe przywołują zazwyczaj wyrok TSUE w sprawie C-291/92 (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 września 2017 r., nr 0115-KDIT1-2.4012.511.2017.2.RS oraz z 14 września 2017 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.342.2017.2.MD). Z tego wyroku wynika, że „majątek prywatny” to taka część majątku osoby fizycznej, która nie jest przez nią przeznaczona ani wykorzystywana dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej i w całym okresie jego posiadania osoba ta ma zamiar wykorzystywania tego składnika majątku (lub jego części) wyłącznie do celów osobistych.

Jeżeli zatem grunt, który był przedmiotem aportu, stanowił składnik majątku prywatnego (definiowanego jak wyżej), aport ten nie podlega opodatkowaniu VAT. Nie ma znaczenia, że wspólnik, który wniósł ten grunt aportem, jednocześnie prowadzi indywidualną działalność gospodarczą (grunt wnoszony aportem nie był bowiem z tą działalnością związany).

Podobnie wynika również z przytoczonej już interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 14 września 2017 r. Także w tej sprawie podatnik prowadzący indywidualną działalność



gospodarczą zamierzał wnieść do spółki komandytowej grunt (a dokładnie – udział w gruncie). Grunt ten nigdy nie był wykorzystywany w działalności gospodarczej. Podatnik nie prowadził też żadnych działań inwestycyjnych lub marketingowych w celu sprzedaży tej nieruchomości w przyszłości. Odnosząc się do takiego stanu faktycznego, Dyrektor KIS wyjaśnił:

*„(...) Zdaniem Organu, okoliczności rozpatrywanej sprawy nie pozwalają uznać Wnioskodawcy za podatnika podatku od towarów i usług w związku z planowanym wniesieniem aportem do spółki komandytowej udziału w nieruchomości gruntowej opisanej we wniosku. Brak jest przesłanek wskazujących na to, że Wnioskodawca w odniesieniu do planowanego aportu udziału w nieruchomości gruntowej stanowiącego majątek prywatny będzie działał w charakterze „handlowca” w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT. Zatem wniesienie do spółki komandytowej aportem udziału w nieruchomości gruntowej nie nastąpi w ramach działalności gospodarczej, lecz w ramach rozporządzania własnym majątkiem i jest działaniem w sferze prywatnej, do której unormowania ustawy o VAT nie mają zastosowania. (...)”*

## 2. Koszty związane z wniesieniem aportu do nowo tworzonej spółki osobowej

***Osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą zamierza wnieść aport do nowo tworzonej spółki komandytowej. Aport został sfinansowany z kredytu. Czy odsetki od tego kredytu można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów spółki komandytowej albo działalności indywidualnej? Czy koszt porady prawnej w związku z utworzeniem nowej spółki można ująć jako koszt uzyskania w indywidualnej działalności?***

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą w dwóch różnych formach nie może dowolnie ujmować kosztów w rozliczeniu podatkowym i „przerzucać” tych kosztów z jednej działalności do drugiej. Wydatki, o których mowa w pytaniu, nie będą mogły być kosztem podatkowym w działalności prowadzonej indywidualnie ani też w spółce komandytowej.

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wszelkie wydatki poniesione w związku z tą działalnością. Stosownie bowiem do art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ww. ustawy.

W świetle powyższego przepisu, aby wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodów, powinien spełniać łącznie następujące warunki:

- pozostawać w związku przyczynowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,
- nie znajdować się na liście wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, wymienionych w art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF,
- być właściwie udokumentowany.

Takim kosztem podatkowym mogą być zatem zapłacone odsetki od kredytu zaciągniętego przez osobę fizyczną prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą, z przeznaczeniem



na potrzeby tej działalności. Natomiast w przypadku, o którym mowa w pytaniu, zarówno koszt porady prawnej, jak i odsetki od kredytu, są związane z nowo tworzoną spółką, a nie z indywidualnie prowadzoną działalnością gospodarczą. Skoro zatem nie ma żadnego związku pomiędzy tymi kosztami związanymi z wniesieniem aportu a przychodami uzyskiwanymi z indywidualnie prowadzonej działalności, to wydatki takie nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów.

Wydatki te nie będą mogły być kosztem uzyskania także w spółce komandytowej. Kredyt zaciągnięty został przez osobę fizyczną jeszcze przed powstaniem spółki komandytowej (tak samo porada prawna). Trudno więc także i tu znaleźć związek przyczynowy pomiędzy przychodami tej spółki a kosztami, jakie poniósł wspólnik w związku z wniesieniem aportu. Nie są to koszty spółki.

W kwestii braku możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych spółki osobowej odsetek od kredytu zaciągniętego indywidualnie przez wspólników, stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 25 czerwca 2012 r., nr IBPBI/1/415-398/12/AB. Podobnie jak w przypadku, o którym mowa w pytaniu, chodziło o dwóch wspólników spółki komandytowej, którzy zaciągnęli kredyt na zakup nieruchomości, tj. działek budowlanych wniesionych następnie aportem do tej spółki. Wystąpili oni z pytaniem do organu podatkowego, czy odsetki od tego kredytu mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów spółki. Organ podatkowy odpowiedział m.in.:

*„(...) aby odsetki od kredytu, stanowiącego zobowiązanie osób fizycznych na podstawie umowy kredytu mogły być podatkowymi kosztami Spółki (wszystkich wspólników), warunkiem koniecznym jest, by to Spółka komandytowa była stroną umowy kredytu oraz by możliwym było do udowodnienia, że koszty te ponoszone są w celu uzyskania przychodu przez tę Spółkę.*

*Oznacza to, że wszyscy wspólnicy Spółki musieliby zawrzeć jedną umowę kredytu, a następnie wykazać „zasadność podatkową” (związek z przychodem) takich wydatków.*

*Mając powyższe na względzie stwierdzić należy, iż kredyt indywidualny (prywatny), nawet przeznaczony na działalność gospodarczą Spółki, nie jest kredytem zaciągniętym przez Spółkę komandytową, ponieważ Spółka ta nie jest stroną umowy kredytowej. W związku z tym odsetki od przedmiotowego kredytu, zaciągniętego przez wspólników, jako osoby fizyczne, nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów w Spółce komandytowej.*

*Ponadto należy zauważyć, że kredyt został zaciągnięty przez wspólników spółki komandytowej, celem zakupu działek budowlanych wniesionych aportem do tej Spółki. Tym samym środki te nie były ponoszone w celu uzyskania przychodu przez tę Spółkę, lecz przeznaczone na sfinansowanie zakupu przedmiotu aportu wspólników Spółki. (...)*

W świetle powyższego, wymienione w pytaniu koszty nie mogą być uwzględnione w rachunku podatkowym ani w działalności prowadzonej indywidualnie, ani też w spółce komandytowej.

### **3. Amortyzacja składników majątku otrzymanych w ramach aportu**

***Wspólnicy wnieśli do spółki jawnej wkłady w postaci komputerów, licencji oraz programów komputerowych utworzonych przez wspólników. Czy wymienione składniki majątku będą podlegały amortyzacji? Jak ustalić ich wartość początkową?***

---

Wnoszone do spółki przez jej wspólników środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne podlegają amortyzacji na zasadach ogólnych. Ich wartość początkową ustala się według cen nabycia lub kosztu wytworzenia, ewentualnie cen rynkowych, a w przypadku, gdy były już wykorzystywane w innej działalności – na zasadzie kontynuacji. Amortyzacji nie podlegają jednak programy komputerowe wytworzone we własnym zakresie przez wspólników.

W myśl art. 28 Kodeksu spółek handlowych, majątek spółki stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia.

Prawa, które wspólnik zobowiązuje się wnieść do spółki, uważa się za przeniesione na spółkę (art. 48 § 3 K.s.h.).

W art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy o PODOF wskazano, iż za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się, w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

- a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
- b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
- c) wartość określoną zgodnie z art. 19 – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie.

**W stosunku do wniesionych aportem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obowiązuje zasada kontynuacji amortyzacji (por. art. 22h ust. 3d w związku z ust. 3 ustawy o PODOF). Należy przez to rozumieć obowiązek uwzględnienia dotychczasowej wysokości odpisów amortyzacyjnych oraz kontynuacji metody amortyzacji.**

Uwzględniając powyższe, wniesione do spółki wkłady niepieniężne w postaci komputerów oraz nabytych wcześniej licencji będą stanowiły odpowiednio środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. Ich wartości początkowe stanowiące podstawę amortyzacji należy ustalić w oparciu o ww. przepisy, w zależności od sposobu ich nabycia, wytworzenia czy dotychczasowego wykorzystania.

Wartości niematerialnej i prawnej nie będą stanowiły jedynie programy komputerowe wytworzone przez wspólników. Oznacza to, że ich wartość nie zostanie rozliczona dla celów podatku dochodowego.

#### **4. Wartość początkowa nieruchomości wniesionej aportem do spółki osobowej**

*Do spółki komandytowej przystąpił nowy komandytariusz, wnosząc wkład niepieniężny w postaci gruntów wycenionych przez rzeczoznawcę. Ich wartość uwzględniona w akcie notarialnym (umowie spółki) jest znacznie wyższa niż cena, za jaką były one kupione. W jakiej wartości należy przyjąć taki grunt do ewidencji oraz jak go zaewidencjonować w księgach rachunkowych? Czy u wnoszącego aport nie powstanie z tego tytułu przychód?*

Wartość początkową gruntu należy ustalić w oparciu o jego cenę nabycia. Wprowadzenie aportu do ksiąg rachunkowych spółki następuje w korespondencji z jej kapitałem podstawowym. Przychód z tytułu wniesienia aportu nie podlega opodatkowaniu.

### **Ustalenie wartości początkowej środka trwałego otrzymanego aportem**

W sytuacji, gdy współnikiem wnoszącym wkład do spółki osobowej jest osoba fizyczna – wartość początkową poszczególnych składników majątku ustala się zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy o PODO. W myśl tych przepisów, wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się:

- w wartości początkowej, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany, lub
- w wysokości wydatków poniesionych na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany, lub
- w wartości określonej zgodnie z art. 19 ustawy o PODO i odpowiednio art. 14 ustawy o PODO, tj. w wartości rynkowej, jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez współnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej.

Podkreślamy, że ustalenie wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wnoszonych aportem do spółki osobowej w wysokości ich wartości rynkowej ma charakter szczególny i można go zastosować wyłącznie w przypadku, gdy spełnione zostaną łącznie dwie ww. przesłanki, tj.:

- 1) ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez współnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe oraz
- 2) przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej.

Zatem wartość początkowa gruntu, nabytego pierwotnie przez osobę fizyczną za określoną (znaną) cenę (znacznie niższą od wartości rynkowej), a następnie wniesionego do spółki komandytowej w drodze aportu, należy ustalić w wysokości wydatków poniesionych przez wnoszącego na jego nabycie. Co istotne, grunt taki będzie w spółce środkiem trwałym, ale nie będzie podlegał amortyzacji.

### **Ewidencja księgowa otrzymania aportu**

Przepisy Kodeksu spółek handlowych nie określają minimalnej wielkości kapitału spółki komandytowej. Wysokość kapitału podstawowego odzwierciedla łączna wartość wkładów wniesionych przez współników do spółki. Jak wynika z art. 105 pkt 4 K.s.h., w umowie spółki komandytowej powinno być zawarte oznaczenie wkładów wnoszonych przez każdego współnika oraz ich wartość.

W księgach rachunkowych spółki komandytowej wartość wkładu zadeklarowaną w umowie spółki (zawartej w formie aktu notarialnego) można ująć, zapisami:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Konto imienne współnika),
- **Ma konto 80** „Kapitał podstawowy”.

Natomiast grunt wniesiony przez wspólnika można ująć zapisem:

- **Wn konto 01** „Środek trwały” (w analityce: Grunt),
- **Ma konto 24.**

### **Wniesienie aportu a przychód wspólnika**

Wniesienie wkładu nie stanowi czynności, która w świetle ustawy o PDOF powoduje powstanie po stronie wspólnika wnoszącego wkład przychodu do opodatkowania.

Neutralność tę potwierdza art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o PDOF, z którego wynika, iż wolne od podatku dochodowego są przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną.

## **5. Objęcie udziałów w zamian za wierzytelność z tytułu pożyczki a przychody i koszty podatkowe**

*Wspólnik spółki z o.o. (osoba fizyczna) udzielił tej spółce w 2016 r. pożyczki. Obecnie wspólnicy postanowili podwyższyć kapitał zakładowy. W związku z tym wspólnik na podwyższenie tego kapitału przeznaczył wierzytelność z tytułu tej pożyczki. Czy w takiej sytuacji powstanie przychód u wspólnika, skoro w zasadzie wnosi on wkład pieniężny? Jeśli tak, to czy wartość tej wierzytelności wspólnik może uznać za koszt nabycia udziałów?*

W sytuacji przedstawionej w pytaniu u wspólnika powstanie przychód z kapitałów pieniężnych. Wartość niespłaconej pożyczki wniesionej aportem może być uwzględniona jako koszt uzyskania tego przychodu.

Zasady wnoszenia wkładów na poczet podwyższonego kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością regulują przepisy art. 257-262 Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 257 § 2 ww. ustawy, podwyższenie kapitału zakładowego następuje przez podwyższenie wartości nominalnej udziałów istniejących lub ustanowienie nowych. Jednocześnie, w myśl art. 258 § 2 K.s.h., oświadczenie dotychczasowego wspólnika o objęciu nowego udziału bądź udziałów lub o objęciu podwyższenia wartości istniejącego udziału bądź udziałów wymaga formy aktu notarialnego. Formy tej nie stosuje się w sytuacjach ujętych w art. 257 § 3 i art. 259<sup>1</sup> K.s.h.

W przypadku, kiedy wspólnik wnosi na poczet udziałów wkłady pieniężne czy niepieniężne, to niezależnie od tego, czy otrzymuje on nowe udziały, czy też ulega zwiększeniu nominalna wartość już posiadanych przez niego udziałów, dochodzi do „objęcia” nowych udziałów, ewentualnie podwyższenia wartości istniejących udziałów przez tego wspólnika.

### **Konwersja pożyczki na udziały na gruncie prawa podatkowego nie jest uznawana za wniesienie wkładu pieniężnego**

Ustawa o PDOF skutki podatkowe u wspólnika z tytułu objęcia udziałów w spółce z o.o. uzależnia od charakteru wkładu, za jaki są one obejmowane. W sytuacji, gdy udziały obejmowane są za wkład niepieniężny, wówczas po stronie wnoszącego wkład powstaje przy-

chód, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PDOF (czyli z kapitałów pieniężnych), przy czym jeżeli:

- przedmiotem wkładu niepieniężnego jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – przychód ten jest wolny od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 ww. ustawy,
- wkład niepieniężny ma postać inną niż wyżej wymieniony, wówczas żadnego zwolnienia podatkowego ustawa o PDOF nie przewiduje.

W przypadku objęcia udziałów w zamian za wkład pieniężny przychód w ogóle nie powstaje.

Jednak w **przypadku objęcia udziałów w zamian za wierzytelność z tytułu pożyczki u wspólnika wnoszącego wkład przychód powstaje – czynność ta nie jest bowiem traktowana jako wniesienie wkładu pieniężnego**. W kwestii tej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 10 stycznia 2018 r., nr 0115-KDIT2-1.4011.312.2017.2.MT (chodziło w niej o konwersję wierzytelności pożyczkowej na udziały przy podwyższeniu kapitału zakładowego), stwierdził m.in., że:

*„(...) „wkład pieniężny” to przekazywana spółce, w celu pokrycia kapitału zakładowego, określona liczba znaków pieniężnych wnoszonych w gotówce albo też w formie transferu pieniądza bankowego, czy pocztowego. Wkład niepieniężny natomiast to przekazywane spółce w celu pokrycia kapitału zakładowego wartości majątkowe, które nie są pieniądzem (w szczególności zbywalne rzeczy lub prawa). (...)”*

Ponadto organ podatkowy zwrócił uwagę, że pożyczka została udzielona jeszcze przed uchwałą o podwyższeniu kapitału zakładowego. Nie jest możliwe zatem potraktowanie konwersji jako przypadku wkładu pieniężnego. Niezależnie od kwalifikacji czynności dokonywanych w ramach konwersji na gruncie prawa cywilnego, jej istotą – jak stwierdził organ podatkowy – jest zawsze zamiana wierzytelności, czyli wartości majątkowych o charakterze niepieniężnym (niebędących pieniądzem) na udziały (akcje) spółki. W kontekście powyższego, w rozumieniu ustawy o PDOF, **konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy spółki jest wniesieniem do spółki wkładu niepieniężnego**.

### **Przychód z kapitałów pieniężnych**

Jak wyjaśniono, przeznaczenie pożyczki na udziały, jak to ma miejsce w przypadku, o którym mowa w pytaniu, stanowi objęcie udziałów za wkład niepieniężny. Zatem u udziałowca spółki z o.o. powstanie przychód z kapitałów pieniężnych, stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PDOF. Zgodnie z tym przepisem, za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się wartość wkładu określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określoną w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

Z kolei na podstawie art. 30b ust. 1 ustawy o PDOF, m.in. z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu. Natomiast zgodnie z art. 30b ust. 2 pkt 5 ww. ustawy, dochodem, o którym mowa wyżej, jest różnica pomiędzy wartością nominalną objętych udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1e – osiągnięta w roku podatkowym.

### **Wartość pożyczki może być kosztem uzyskania przychodu**

W przypadku, gdy przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność wspólnika z tytułu pożyczki, wówczas wysokość kosztów uzyskania przychodów powinno się ustalać na podstawie art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PODOF, czyli w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku innych niż wymienione w pkt 1 i 2 (czyli innych niż środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne albo udziały/akcje w spółce czy wkłady w spółdzielni). Przepis niestety nie jest jasno sformułowany, gdyż jeżeli przedmiotem aportu jest wierzytelność z tytułu pożyczki, to nie następuje jej uprzednie nabycie ani też wprost – wytworzenie. Żaden jednak inny przepis nie odnosi się do takiego przypadku, a przecież wspólnik bez wątpienia ponosi wydatki. Organy podatkowe właśnie w kontekście wytworzenia rozpatrują wydatki poniesione na pożyczkę. W kwestii tej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 26 stycznia 2018 r., nr 0115-KDIT2-1.4011.305.2017.2.MT potwierdził, że wniesienie do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności z tytułu umów pożyczki mieści się w zakresie zastosowania art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PODOF. Zasadnym jest – zdaniem organu podatkowego – uznanie, że wierzytelności te zostały „wytworzone” przez wnoszącego w wyniku udzielenia pożyczek. Wydatkiem na „wytworzenie” tych wierzytelności (zarówno w ich części odpowiadającej niespłaconej należności głównej, jak i w tzw. części odsetkowej) była wartość nominalna pożyczek udzielonych spółkom kapitałowym. Jednocześnie organ podatkowy podkreślił, że udzielone pożyczki będą stanowiły koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ww. ustawy, wyłącznie w części, w jakiej nie zostały spłacone (zwrócone) przez pożyczkobiorcę do momentu wnoszenia aportu. Tylko w takim zakresie stanowią bowiem „faktycznie poniesiony” wydatek wnoszącego na wytworzenie przedmiotu aportu. Jeśli nie doszło do żadnych spłat kwoty głównej pożyczki, za faktycznie poniesiony wydatek można uznać całą kwotę udzielonej pożyczki. Natomiast w sytuacji, gdy przedmiotem aportu będą wierzytelności wynikające z umowy pożyczki, w przypadku której nastąpiła częściowa spłata kwoty głównej pożyczki (w takim przypadku przedmiotem aportu może być jedynie ta część wierzytelności obejmującej kwotę główną pożyczki, która nie wygasła w drodze zapłaty), za faktycznie poniesiony wydatek na wytworzenie wierzytelności będących przedmiotem aportu można uznać kwotę udzielonej pożyczki w części, w jakiej nie została spłacona (zwrócona) przez pożyczkobiorcę.

Takie też stanowisko zawarte jest w innych interpretacjach organów podatkowych (np. w interpretacjach indywidualnych: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2018 r., nr 0115-KDIT2-1.4011.3.2018.1.MST, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 stycznia 2016 r., nr IBPB-2-2/4511-663/15/MM oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 stycznia 2016 r., nr IPPB2/4511-925/15-6/MK1).

Za wydatki na „wytworzenie” opisanych wierzytelności nie można natomiast uznać wartości części odsetkowej wierzytelności, będącej przedmiotem aportu.

## **6. Konwersja pożyczki na udziały a przychód w spółce z o.o.**

***Spółka z o.o. otrzymała od wspólników pożyczki, których nie spłaciła. W tym roku podjęto uchwałę o konwersji ww. pożyczek na kapitał zakładowy spółki. Czy w tej sytuacji po stronie spółki powstanie przychód podatkowy (w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego)?***



Ustalając, jakie skutki dla spółki z o.o. ma konwersja pożyczki na udziały tej spółki, należy mieć na uwadze, że do przychodów nie zalicza się m.in.:

- przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela (art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o PDOP),
- dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy (art. 12 ust. 4 pkt 11 ww. ustawy).

W świetle przywołanych regulacji, **podwyższenie kapitału zakładowego spółki z o.o., w wyniku konwersji pożyczki na udziały, nie stanowi dla tej spółki przychodu.**

Tak też uznają organy podatkowe, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 sierpnia 2017 r., nr 0114-KDIP2-3.4010.190.2017.1.PS, w której organ podatkowy stwierdził:

*„(...) nie jest przychodem wartość majątkowa otrzymana na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego lub zapasowego spółki kapitałowej. Przysporzenie takie może mieć formę wkładów pieniężnych lub aportów. W każdym z tych przypadków ustawa podatkowa bezwarunkowo i jednoznacznie nie traktuje jednak za przychód podatkowy takiego trwałego, nieodwracalnego i definitywnego powiększenia majątku (uniwersalne cechy przychodu), które związane jest z operacją powiększenia kapitału zakładowego lub zapasowego albo ich pierwotnego utworzenia.*

*(...) skoro w przedstawionym przez Spółkę stanie faktycznym doszło do konwersji wierzytelności (...) na kapitał zakładowy Spółki, to cała wartość wierzytelności skonwertowanych na udziały Spółki nie może być uznana za przychód Spółki na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (...)”*

## 7. Wniesienie do nowo powstałej spółki aportu w postaci przedsiębiorstwa a wartość firmy

***Spółka z o.o. wniosła do nowej spółki z o.o. aportem przedsiębiorstwo. Kapitał zakładowy nowej spółki ustalono w niższej wartości od rynkowej wartości przedsiębiorstwa. Czy w nowo powstałej spółce otrzymanie aportu należy traktować jako nabycie przedsiębiorstwa i w związku z tym ustalić wartość firmy?***

Przy otrzymaniu w drodze aportu przedsiębiorstwa nie powstaje wartość firmy. Nadwyżka wartości otrzymanego wkładu (przedsiębiorstwa) nad wartością nominalną wydanych w zamian udziałów (czyli wartością kapitału zakładowego) stanowi tzw. agio, które zwiększa kapitał zapasowy spółki.

Kwestia poruszona w pytaniu była przedmiotem odpowiedzi Ministerstwa Finansów z 4 marca 2013 r. na pytanie naszego Wydawnictwa. Stwierdzono w niej m.in.:

*„Nabycie jednostki lub zorganizowanej jej części należy odróżnić od otrzymania przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części jako wkładu niepieniężnego w zamian za udziały.*

***W przypadku nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części zastosowanie mają art. 33 ust. 4 oraz 44d ustawy o rachunkowości. W wyniku tego nabycia może powstać***



**wartość firmy lub ujemna wartość firmy, jeżeli cena nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części jest różna od wartości godziwej przejętych aktywów netto.**

**Natomiast otrzymanie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części jako wkładu niepieniężnego w zamian za udziały powoduje zwiększenie kapitałów (funduszy) własnych spółki, które, zgodnie z przepisem art. 36 ust. 1 ustawy o rachunkowości, ujmuje się w księgach rachunkowych z podziałem na ich rodzaje i według zasad określonych przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy o utworzeniu jednostki** (podkreśl. red.). Odpowiednimi przepisami ww. prawa są m.in. przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych.

Wykładnia literalna i systemowa art. 154 § 3 i art. 396 § 1 K.s.h. pozwala na wywiedzenie z tych przepisów stwierdzenia, iż z przypadkiem określanym jako agio mamy do czynienia zawsze wtedy, gdy następuje nabycie udziałów bądź akcji w spółkach kapitałowych po cenie wyższej niż ich cena nominalna. Niezależnie od wielkości kwot faktycznie wpłaconych do spółki lub też wniesionych w formie wkładu niepieniężnego (aportu) w celu pokrycia objętego przez wspólnika udziału lub udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością albo przez akcjonariusza akcji w spółce akcyjnej, na poczet kapitału zakładowego przekazywana jest tylko ta część wniesionego wkładu pieniężnego lub aportu, która odpowiada wartości nominalnej udziałów lub akcji objętych przez daną osobę. Pozostałą nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego spółki, który, podobnie jak kapitał zakładowy, jest funduszem ujmowanym w odrębnej pozycji w pasywach bilansu spółki. Warto przy tym zauważyć, że w przeciwieństwie do przepisu ustrojowego normującego kwestię kapitału zapasowego w spółce akcyjnej (art. 396 § 1 K.s.h.), z przepisów dotyczących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie wynika ustawowa konieczność tworzenia kapitału zapasowego i innych kapitałów „rezerwowych” (art. 154 § 3 zd. 2 jest jedynie przepisem nakazującym dokonanie określonej operacji rachunkowej). Jednakże w praktyce zasady dotyczące tworzenia kapitału zapasowego i kapitałów rezerwowych w spółce akcyjnej przyjęły się także w odniesieniu do spółek z o.o.

(...) przepisy art. 33 ust. 4 oraz art. 44d ustawy o rachunkowości odnoszą się do nabywania jednostki lub zorganizowanej jej części i nie znajdują zastosowania w sytuacji otrzymania przedsiębiorstwa jako wkładu niepieniężnego w zamian za wydawane udziały lub akcje.”

W myśl powyższego, stosując przepisy K.s.h., jeżeli wkładem do spółki w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów. Przedmiot wkładu pozostaje do wyłącznej dyspozycji zarządu spółki. Należy mieć na uwadze, iż wyceny wnoszonych wkładów dokonują wspólnicy, bowiem przepisy K.s.h. nie regulują tej kwestii. Przedmiot wkładu niepieniężnego (aportu) powinien zostać wyceniony w wartości wynikającej z umowy o wnoszonym aportie, tj. w wartości rynkowej. Wartość ta powinna być równa co najmniej wartości nominalnej udziałów obejmowanych przez wspólników. Udziały nie mogą być zatem obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. Jeżeli udział jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej, to nadwyżkę – agio – przelewa się na kapitał zapasowy.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu wspólnik wniósł w drodze aportu do spółki z o.o. przedsiębiorstwo (zgodnie z art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego – przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej) na pokrycie wkładów, o wartości wyższej niż wartość nominalna objętych udziałów. **Nadwyżka wartości wniesionego aportem przedsiębiorstwa nad wartością nominalną objętych w zamian udziałów stanowi kapitał zapasowy spółki z o.o.** (por. art. 154 § 3 K.s.h.). Zatem w takim przypadku nie wystąpi ujemna wartość firmy określona w art. 33 ust. 4 oraz art. 44d ustawy o rachunkowości.

Uwzględniając powyższe, w księgach rachunkowych otrzymanie składników majątku można ująć za pośrednictwem **konta 24** „Pozostałe rozrachunki”. Ich ewidencja będzie wówczas następująca:

- **Wn różne konta składników aktywów, np. konto 01** „Środki trwałe”, **konto 33** „Towary”, **konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
- **Ma konto 24.**

Wartość nominalną udziałów tworzących zarejestrowany kapitał zakładowy w spółce z o.o. księguje się – pod datą rejestracji w KRS – zapisem:

- **Wn konto 24,**
- **Ma konto 80** „Kapitał zakładowy”.

Natomiast nadwyżkę wartości przedsiębiorstwa wniesionego aportem nad wartością nominalną udziałów (tzw. agio), tj. saldo konta 24, ujmuje się na zwiększenie kapitału zapasowego, zapisem:

- **Wn konto 24,**
- **Ma konto 81-1** „Kapitał zapasowy”.

## 8. Wniesienie aportem do spółki z o.o. akcji innej spółki

*W spółce z o.o. A zostały utworzone nowe udziały, które objął dotychczasowy udziałowiec (spółka B). Na pokrycie tych udziałów wniesiono do spółki A akcje spółki C, których wartość księgową jest niższa od nowo objętych udziałów. Jak zaksięgować taką operację w księgach rachunkowych spółki B?*

W spółce wnoszącej aport następuje zamiana posiadanego aktywa (tu: w postaci akcji) na inne aktywo (tu: w postaci udziałów). Z tytułu otrzymania udziałów powstaje przychód, a wydanie jako aportu składnika majątku powoduje obciążenie kosztów. W przypadku, gdy wartość księgową aportu jest niższa od wartości otrzymanych udziałów, różnicę tę odnosi się w koszty, a drugostronnie – na kapitał z aktualizacji wyceny.

W księgach rachunkowych wnoszącego, udziały objęte w zamian za aport zaliczane są do aktywów finansowych (najczęściej są to długoterminowe aktywa finansowe). Ujmuje się je na dzień ich nabycia albo powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne (por. art. 35 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Operacje księgowe związane z objęciem udziałów w innej spółce z o.o. wskutek wniesienia aportu mogą przebiegać następująco:

1. Wartość udziałów objętych w zamian za aport (w wartości wynikającej z umowy, w istocie stanowiącej ich cenę rynkową):
  - **Wn konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe” (w analityce: Udziały),
  - **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.
2. Wyksięgowanie wnoszonego aportem składnika majątku (tu: akcji):
  - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”;
  - **Ma konto 03** (w analityce: Akcje).
3. W sytuacji, gdy określona w umowie spółki wartość rynkowa składnika majątku (tu: akcji) jest wyższa od jego wartości księgowej, to różnicę odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Może to zostać zaksięgowane:
  - **Wn konto 75-1** (w analityce: NKUP),
  - **Ma konto 81-3** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”.

Równolegle, doprowadzenie zaksięgowanej na koncie 03 wartości rynkowej objętych udziałów (według wartości wynikającej z umowy) do wartości księgowej, jako ceny nabycia, można natomiast zaksięgować:

- **Wn konto 03-5** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 03** (w analityce: Udziały).

### Przykład

*Spółka z o.o. A wniosła aportem do spółki z o.o. B akcje o wartości księgowej równej 50.000 zł. W zamian otrzymała udziały o wartości nominalnej 80.000 zł. Przyjmujemy, że wniesienie aportu w postaci akcji nie podlega opodatkowaniu VAT.*

### Dekretacja:

Opis operacji:	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Objęcie udziałów w zamian za wkład niepieniężny – wartość nominalna objętych udziałów:	80.000 zł	03	75-0
2. Wartość księgowa posiadanych akcji:	50.000 zł	75-1	03
3. Rozliczenie różnicy powstałej na kontach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych: oraz równolegle doprowadzenie zaksięgowanej na koncie 03 wartości rynkowej objętych udziałów (według wartości wynikającej z umowy) do wartości księgowej, jako ceny nabycia:	30.000 zł	75-1  03-5	81-3  03

### Księgowania:

**Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”**  
(w analityce: Udziały)

(1) 80.000 zł | 30.000 zł (3)

**Konto 75-0 „Przychody finansowe”**

80.000 zł (1)

**Konto 75-1 „Koszty finansowe”**

(2) 50.000 zł  
(3) 30.000 zł

**Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”**  
(w analityce: Akcje)

(Sp.) 50.000 zł | 50.000 zł (2)

**Konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”**

30.000 zł (3)

**Konto 03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”**

(3) 30.000 zł

## 9. Amortyzacja środków trwałych otrzymanych aportem przed 1 stycznia 2017 r., gdy powstało agio

*W połowie 2016 r. otrzymaliśmy aport w postaci środka trwałego. Ponieważ nie cała jego wartość zwiększyła kapitał zakładowy naszej spółki (tzn. część jako agio została przekazana na kapitał zapasowy), rozpoczęliśmy jego amortyzację, uwzględniając art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy o PDOP. Jednak od stycznia 2017 r. przepis ten został uchylony. Czy oznacza to, że po zmianie do kosztów uzyskania przychodów możemy zaliczać pełną wartość amortyzacji?*

**Niestety nie.** Pomimo, że od 1 stycznia 2017 r. art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy o PDOP został uchylony, w odniesieniu do środków trwałych wniesionych przed 1 stycznia 2017 r. ma on nadal zastosowanie. Oznacza to, że naliczając amortyzację od wartości początkowej takiego środka trwałego, należy wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów część odpisu amortyzacyjnego, odpowiadającą jego wartości przekazanej na kapitał zapasowy (agio).

Do końca 2016 r. wspólnik, który wnosił wkład niepieniężny do spółki z o.o., ustalał przychód w wysokości wartości nominalnej otrzymanych w zamian za aport udziałów. Jeżeli jednak wartość aportu była wyższa od wartości nominalnej udziałów, wówczas różnicę spółka otrzymująca aport odnosiła na kapitał zapasowy (powstawało tzw. agio). Jednocześnie w spółce z o.o. kosztem podatkowym mógł być odpis amortyzacyjny od tej części wartości początkowej otrzymanego w formie aportu składnika majątku, która była odniesiona na kapitał zakładowy. Pozostała część odpisu, ze względu na art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy o PDOP, nie mogła być kosztem podatkowym. W myśl tego przepisu (w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r.), odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej nabytych w formie aportu składników majątku nie stanowią kosztów uzyskania przychodów od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego.

**Pomimo, że przepis ten został uchylony z dniem 1 stycznia 2017 r., stosuje się go nadal do środków trwałych wniesionych aportem przed dniem 1 stycznia 2017 r.** Jak wynika bowiem z art. 6 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1550), 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, jeżeli przychód u podmiotu wnoszącego wkład niepieniężny z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za ten wkład został określony według zasad obowiązujących do końca 2016 r.

Jeżeli jednak wartość ta będzie niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie zostanie określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, wówczas za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego. Wartość rynkową aportu należy określać na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.

W konsekwencji powyższego, jak wspomniano w pytaniu, z dniem 1 stycznia 2017 r. art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy o PDOP został uchylony. Zatem obecnie w ustawie o CIT nie ma ograniczenia dotyczącego możliwości zaliczania do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych (od 1 stycznia 2017 r.) w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki.

### III. WKŁADY NIEPIENIĘŻNE (APORTY) W INTERPRETACJACH ORGANÓW PODATKOWYCH I ORZECZNICTWIE

#### 1. Określenie podstawy opodatkowania VAT z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki

„(...) Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej będącą czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: Wnioskodawca). Wnioskodawca planuje wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości stanowiących majątek Wnioskodawcy (dalej: Wkład) do spółki osobowej (...) (spółki jawnej lub spółki komandytowej) z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Spółka). Wkład nie będzie stanowił przedsiębiorstwa ani zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e Ustawy VAT. Na potrzeby niniejszego wniosku przyjmuje się, że wniesienie Wkładu do Spółki stanowić będzie czynność opodatkowaną podatkiem VAT (czynność objętą przepisami Ustawy VAT niepodlegającą zwolnieniu z opodatkowania). (...) Możliwa jest sytuacja, w której Wnioskodawca stanie się współnikiem Spółki w związku z wniesieniem do niej Wkładu i w konsekwencji nabędzie udział kapitałowy w Spółce. Wnioskodawca nie wyklucza również sytuacji, w której stanie się współnikiem Spółki przed wniesieniem Wkładu. W konsekwencji, w związku z wniesieniem Wkładu zachowa status współnika Spółki, zwiększając tym samym posiadany już wcześniej przez siebie udział kapitałowy w Spółce o wartość wnoszonego Wkładu. Wartość Wkładu wniesionego do Spółki zostanie określona w umowie Spółki w wysokości wartości rynkowej brutto Wkładu, co oznacza, że wartość Wkładu określona w umowie Spółki obejmować będzie wartość rynkową Wkładu oraz równowartość należnego podatku od towarów i usług (...) z tytułu aportu, który rozpoznany będzie przez Wnioskodawcę. Poza nabyciem ogółu praw i obowiązków współnika Spółki, bądź – w przypadku posiadania już statutu współnika przed wniesieniem Wkładu – zwiększenia jedynie posiadanego udziału kapitałowego, Wnioskodawca nie otrzyma żadnych innych dodatkowych świadczeń, w tym w szczególności strony nie ustalą, że Spółka przekaże na rzecz Wnioskodawcy środki pieniężne odpowiadające wysokości podatku VAT naliczonego, rozpoznanego przez Spółkę w związku z transakcją.

(...) W jaki sposób na gruncie Ustawy VAT Wnioskodawca powinien ustalić podstawę opodatkowania z tytułu wniesienia Wkładu do Spółki?

(...) Zdaniem Wnioskodawcy, na gruncie Ustawy VAT podstawę opodatkowania z tytułu wniesienia Wkładu do Spółki stanowić będzie wartość uzyskanego bądź – w przypadku posiadania już statutu współnika przed wniesieniem Wkładu – wartość o jaką zwiększony zostanie udział kapitałowy Wnioskodawcy w Spółce, tj. wartość Wkładu określona w umowie Spółki, pomniejszona o podatek VAT.

(...) Sposób ustalenia podstawy opodatkowania od odpłatnej dostawy towarów określa art. 29a Ustawy VAT. Na podstawie art. 29a ust. 1 Ustawy VAT, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119, oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Z powyższego wynika, że art. 29a ust. 1 Ustawy VAT odnosi się do wszystkiego, co stanowi zapłatę, obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z ty-

tułu dostawy towarów lub wykonania usługi. Katalog elementów dodatkowych wchodzących w skład podstawy opodatkowania określony został w art. 29a ust. 6 ww. ustawy. Stosownie do tego przepisu, podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zatem we wskazanych wyżej przepisach ustawodawca precyzyjnie określił katalog elementów wliczanych do podstawy opodatkowania. Jednocześnie, zgodnie ze wskazanym art. 29a ust. 6 pkt 1 Ustawy VAT, podstawa opodatkowania nie powinna obejmować kwoty podatku VAT, co oznacza, że w takiej sytuacji kwotę podatku należy obliczać metodą „w stu”. (...) Podstawą opodatkowania jest bowiem zapłata faktycznie otrzymana przez podatnika, a nie wartość oszacowana według obiektywnych kryteriów. W analizowanej sytuacji zapłatą będzie uzyskany przez Wnioskodawcę – bądź zwiększany w związku z aportem – udział kapitałowy, który zgodnie z art. 50 § 1 Kodeksu spółek handlowych odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu do spółki (...).

**(...) Skoro zatem Wnioskodawca wniesie do Spółki Wkład niestanowiący przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części i w związku z wniesieniem Wkładu nabędzie udział kapitałowy w Spółce (bądź zwiększy jego wartość) o kwotę odpowiadającą wartości wnoszonego Wkładu, gdzie Wkład będzie odpowiadał wartości brutto Wkładu (nieruchomości), podstawę opodatkowania stanowić będzie wartość Wkładu (nieruchomości) określona w umowie Spółki, pomniejszona o podatek VAT (podkreśl. red.).**

**(...) W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.**

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy. (...)

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 sierpnia 2018 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.419.2018.1.MJ)

## 2. Konwersja wierzytelności na udziały a VAT

„(...) Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, zarejestrowaną jako podatnik VAT czynny. Wnioskodawca działa w ramach grupy spółek powiązanych kapitałowo (Grupa), pełniąc rolę spółki zarządzającej majątkiem Grupy. W skład wspomnianego majątku wchodzi m.in.: znaki towarowe wykorzystywane przez pozostałe spółki z Grupy w ich bieżącej działalności gospodarczej. Z tytułu korzystania ze znaków towarowych Wnioskodawca obciąża comiesięcznie pozostałe spółki z Grupy opłatami licencyjnymi. Z uwagi, iż niektóre spółki z Grupy nie uiszczają opłat licencyjnych na bieżąco, Wnioskodawca posiada portfel niespłaconych wierzytelności z tego tytułu. Wnioskodawca udzielił także oprocentowanych pożyczek niektórym spółkom z Grupy. Z tytułu udzielenia pożyczek Wnioskodawca otrzymuje odsetki od pożyczkobiorców. Również część odsetek nie jest regulowana na bieżąco przez pozostałe spółki z Grupy. Z uwagi na fakt istnienia przedmiotowego zadłużenia, którego część nie jest regulowana terminowo, Wnioskodawca rozważa aktualnie dokonanie jego tzw. konwersji na kapitały własne pozostałych spółek z Grupy (dłużników). Przedmiotem takiej konwersji mogą być zarówno wierzytelności o zapłatę należności licencyjnych, jak i o zwrot kapitału pożyczek/lub wierzytelności o zapłatę naliczonych odsetek. Wnioskodawca



wraz ze spółkami z Grupy (dłużnikami) rozważa przeprowadzenie wspomnianej konwersji zadłużenia poprzez dokonanie wkładu niepieniężnego na podwyższony kapitał zakładowy i zapasowy pozostałych spółek z Grupy w postaci wspomnianych wierzytelności.

(...) W związku z powyższym (...) Wnioskodawca ma wątpliwości, czy w przypadku dokonania wkładu niepieniężnego na kapitały własne spółek z Grupy w postaci ww. wierzytelności, Wnioskodawca będzie zobligowany do opodatkowania VAT takiego wkładu.

W tym miejscu należy wskazać, że aport to wkład na utworzenie lub powiększenie majątku spółki, który daje prawo do udziału w jej zyskach. Przedmiotem aportu mogą być pieniądze (aporty pieniężne), rzeczy lub prawa (aporty rzeczowe) oraz umiejętności, kompetencje techniczne, czy zawodowe. W przypadku czynności wniesienia aportu do spółki wnoszący aport otrzymuje określone prawa związane z uczestnictwem w spółce obejmującej aport. W szczególności prawo do udziału w zysku. W świetle powyższego należy stwierdzić, że aport, co do zasady, stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu.

Natomiast (...) wierzytelność jest prawem majątkowym i nie stanowi towaru w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy (o VAT – przyp. red.), tym samym czynności konwersji wierzytelności na udziały w spółkach z Grupy nie należy rozpatrywać w kontekście dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy w zw. z art. 5 ust. 1 ustawy. Konwersja wierzytelności na udziały w spółkach z Grupy jest skutkiem rozporządzenia tą wierzytelnością przez dotychczasowego wierzyciela i stanowi wykonanie przez niego przysługującego mu prawa własności. Konwersja posiadanych wierzytelności nie stanowi również świadczenia usługi, ponieważ jest ono jedynie przejawem wykonania prawa własności w stosunku do wierzytelności powstałej z innego tytułu.

(...) stwierdzić należy, że **czynność polegająca na podwyższeniu kapitału zakładowego związana z wniesieniem przez Wnioskodawcę wierzytelności jako aportu i objęciem w zamian udziałów spółek z Grupy, nie będzie stanowiła dostawy towaru ani świadczenia usługi w rozumieniu ustawy, a zatem nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług po stronie Wnioskodawcy** (podkreśl. red.).

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą także kwestii, czy w przypadku dokonania podwyższenia kapitałów własnych spółek z Grupy, w zamian za zobowiązanie do wniesienia wkładu pieniężnego, a następnie dokonania potrącenia wzajemnych wierzytelności o jego wniesienie oraz o zapłatę ww. wierzytelności, Wnioskodawca będzie zobligowany do opodatkowania VAT takiej czynności.

(...) wskazać należy, że podwyższenie kapitałów własnych spółek z Grupy, w zamian za zobowiązanie do wniesienia wkładu pieniężnego, a następnie dokonania potrącenia wzajemnych wierzytelności o jego wniesienie oraz o zapłatę ww. wierzytelności, nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jak już bowiem wyjaśniono, wierzytelność jest prawem majątkowym i nie stanowi towaru w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy. Tym samym, czynności tej nie należy rozpatrywać w kontekście dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy w zw. z art. 5 ust. 1 ustawy.

Ponadto należy podkreślić, że konwersja zadłużenia w analizowanym wariantcie jest skutkiem rozporządzenia tą wierzytelnością przez dotychczasowego wierzyciela i stanowi wykonanie przez niego przysługującego mu prawa własności. Nie można w takim razie utożsamiać jej ze świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy.

Wobec tego, **konwersja wierzytelności polegająca na podwyższeniu kapitałów własnych spółek z Grupy, w zamian za zobowiązanie do wniesienia wkładu pieniężnego, a następnie dokonania potrącenia wzajemnych wierzytelności o jego wniesienie oraz o zapłatę ww. wierzytelności, nie będzie stanowiła dla Wnioskodawcy odpłatnej dostawy**



---

**wy towarów ani odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu ustawy, a zatem nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (podkreśl. red.). (...)**

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 kwietnia 2018 r., nr 0112-KDIL2-1.4012.76.2018.1.MK)

### **3. Zwrot VAT od aportu a przychód podatkowy**

„(...) Istota sporu w nin. sprawie sprowadzała się do oceny, na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, czy kwota podatku należnego VAT wykazanego w fakturze dokumentującej wniesienie do spółki komandytowej aportu w postaci nieruchomości, stanowiącej działkę budowlaną z rozpoczętą inwestycją, którą to kwotę w formie pieniężnej spółka komandytowa uiściłaby stronie skarżącej, spowoduje powstanie po stronie skarżącej przychodu podlegającego opodatkowaniu (...).

Zd. strony skarżącej, zarówno wartość udziału kapitałowego, o jaki w zamian za wniesienie do spółki komandytowej nieruchomości (aportu) powiększy się udział kapitałowy strony skarżącej, jak i kwota podatku VAT należnego przekazana przez spółkę komandytową w formie pieniężnej, nie będzie zaliczana do przychodów na podstawie odpowiednio art. 12 ust. 4 pkt 3c oraz art. 12 ust. 4 pkt 9 Ustawy CIT.

(...) Zd. organu, otrzymane przez stronę skarżącą środki pieniężne w wysokości równoważności należnego podatku od towarów i usług, wynikającego z faktury VAT z tytułu wniesienia nieruchomości (aportu) do spółki komandytowej, nie są podatkiem, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 9 Ustawy CIT, gdyż zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (...), podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej, a zatem otrzymana przez stronę skarżącą kwota to tylko równoważność należnego podatku od towarów i usług, a nie ten podatek, która wynika z umowy cywilnoprawnej zawartej między stroną skarżącą a spółką komandytową, i tym samym, zapłacone na rzecz strony skarżącej przez spółkę komandytową środki pieniężne w kwocie odpowiadającej podatkowi od towarów i usług, będą dla strony skarżącej stanowiły przychód podatkowy na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 Ustawy CIT.

(...) Odnosząc się do przytoczonych stanowisk, Sąd uznał wszystkie zarzuty skargi za uzasadnione, stwierdzając, iż uprawnionym jest stanowisko strony skarżącej.

Należy podkreślić, że wbrew ocenie organu interpretującego, z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że mamy do czynienia z kwotą podatku należnego wynikającą z faktury, a nie z równoważnością podatku VAT należnego, wynikającą z umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy stroną skarżącą a spółką komandytową. Strona skarżąca wskazała bowiem wyraźnie i jednoznacznie, że w związku z wniesieniem nieruchomości (aportu) będzie wystawiona faktura, w której m.in. będzie określona wartość netto wkładu niepieniężnego oraz należny od tej transakcji podatek VAT.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 9 Ustawy CIT, do przychodów nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług.

Zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, jak również ustawa o podatku od towarów i usług, nie definiują pojęcia „należnego podatku od towarów i usług”. W ocenie Sądu, analizując ustawę o podatku od towarów i usług, można i należy przyjąć, że podatek należny jest to kwota podatku VAT określona w fakturze wystawionej przez podatnika. Jest to podatek obliczany od wartości sprzedanych towarów i usług, który należy odprowa-

---

dzić do urzędu skarbowego. Podatnik ma jednak prawo pomniejszyć to zobowiązanie o podatek naliczony.

(...) Nie można więc utożsamiać w sposób bezpośredni, jak czyni to organ, podatku należnego od towarów i usług z podatkiem w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej. Podatek należny jest swoistą konstrukcją ustawy o podatku od towarów i usług i znaczenie tego pojęcia należy ustalać przede wszystkim na gruncie tej ustawy.

Wskazać przy tym należy, że faktura VAT jest wystarczającym i koniecznym warunkiem żądania całej określonej w niej kwoty. Celem dochodzenia należnego podatku VAT określonego w fakturze, jej wystawca nie jest zobowiązany do zawierania jakichkolwiek odrębnych umów, jednocześnie jednak jest zobowiązany do jej ujęcia w stosownej ewidencji prowadzonej dla celów podatku VAT. Okoliczność zawarcia umowy między stronami w przedmiocie sposobu (formy) przekazania tej kwoty jest zagadnieniem, z punktu widzenia klasyfikowania podatkowego, obojętnym. W konsekwencji zaś nie może budzić wątpliwości, że kwota podatku należnego wynikająca z faktury dokumentującej wniesienie aportu do spółki będzie stanowiła podatek należny, który nie stanowi przychodu zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 9 Ustawy CIT. Przedstawiony pogląd Sądu koresponduje z jedną z podstawowych zasad podatku od towarów i usług, tj. zasadą neutralności tego podatku.

W tym miejscu należy podkreślić, iż strona skarżąca w ramach stanu faktycznego wyraziła wskazania, iż na fakturze dokumentującej wniesienie aportu do spółki komandytowej zostanie wykazana kwota podatku VAT należnego. Natomiast organ interpretacyjny przyjął, że zwrócona przez spółkę komandytową kwota stanowiąca „równowartość VAT należnego” wynika z umowy cywilnoprawnej zawartej między tymi podmiotami i nie jest nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa. Organ ten przyjął więc inny stan faktyczny niż podany przez stronę skarżącą, co jest niedopuszczalne w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, wynika to bowiem z przepisów normujących tę instytucję.

(...) W tym stanie rzeczy **Sąd stwierdził, iż skoro w sposób bezsprzeczny ze stanu faktycznego wynika, iż na fakturze dokumentującej wniesienie aportu do spółki komandytowej zostanie wykazana kwota należnego podatku VAT, a zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 9 Ustawy CIT kwota ta nie stanowi przychodu, to prawidłowe jest stanowisko strony skarżącej, że nie stanowi ona jej przychodu. Odmienne stanowisko stoi bowiem w oczywistej sprzeczności z normą art. 12 ust. 4 pkt 9 Ustawy CIT (podkreśl. red.). (...)**

(wyrok WSA w Krakowie z 19 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 1079/17, orzeczenie nieprawomocne)

#### **Od redakcji:**

Podobnie orzekł NSA w wyroku z 31 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2052/15, rozpatrywanym na gruncie przepisów ustawy o PDOF, na skargę kasacyjną Ministra Finansów wniesioną od wyroku WSA w Krakowie z 24 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1865/14.

Zaznaczamy, że organy podatkowe konsekwentnie uznają, iż zwrot VAT od aportu stanowi przychód podatkowy. Przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 2 sierpnia 2017 r., nr O111-KDIB1-1.4010.76.2017.1.SG, wyjaśnił, że: „(...) otrzymane przez Spółkę środki pieniężne w wysokości równowartości należnego podatku od towarów i usług wynikającego z faktury VAT z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki komandytowej nie są podatkiem, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, lecz wynikają z umowy cywilnoprawnej zawartej między Wnioskodawcą a spółką przejmującą.

Tym samym, zapłacone na rzecz Wnioskodawcy (...) środki pieniężne w kwocie odpowiadającej podatкови od towarów i usług będą dla Wnioskodawcy stanowią przychód podatkowy (...).”

Podobne stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 20 lutego 2017 r., nr 2461-IBPB-1-3.4510.1070.2016.1.TS oraz Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 7 marca 2017 r., nr 2461-IBPB-1-3.4510.48.2017.1.TS.

#### **4. Aport przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki osobowej a PIT**

„(...) Wnioskodawca prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. Działalność ta wykonywana jest w oparciu o podstawowy składnik majątkowy, którym jest nieruchomość składająca się z działki gruntu oraz budynku użytkowego (niemieszkalnego) posadowionego na tej działce. Wnioskodawca jest właścicielem tej nieruchomości i nieruchomość ta jest ujęta w ewidencji środków trwałych prowadzonej przez Wnioskodawcę. (...)

Wnioskodawca zamierza (...) kontynuować prowadzoną działalność gospodarczą, jednakże w innej formie prawnej, mianowicie w formie spółki komandytowej, w której będzie komandytariuszem (...).

Wobec tego Wnioskodawca zamierza utworzyć spółkę komandytową, w której będzie jedynym komandytariuszem, a następnie wnieść do tej spółki komandytowej wkład niepieniężny (aport) w postaci prowadzonego obecnie przez Wnioskodawcę przedsiębiorstwa i powiększyć w ten sposób swój wkład do tej spółki.

(...) Ponadto, w związku z przeniesieniem przedsiębiorstwa Wnioskodawcy na spółkę komandytową, spółka ta na mocy art. 55<sup>4</sup> Kodeksu cywilnego, stanie się odpowiedzialna solidarnie z Wnioskodawcą za zobowiązania immanentnie związane z tym przedsiębiorstwem w postaci zobowiązań wynikających ze stosunku pracy, z umowy leasingu finansowego samochodu wykorzystywanego przez Wnioskodawcę w prowadzeniu przedsiębiorstwa oraz zobowiązań wynikających z umowy kredytu zaciągniętego przez Wnioskodawcę na wybudowanie wspomnianego budynku, stanowiącego główny składnik przedsiębiorstwa (...). Zatem, przenieszone na spółkę komandytową przedsiębiorstwo obejmować będzie faktycznie również związane z nim składniki w postaci zobowiązań.

(...) Czy wniesienie przez Wnioskodawcę wkładu niepieniężnego (aportu) w postaci przedsiębiorstwa Wnioskodawcy (...) do spółki komandytowej, w której będzie On komandytariuszem, będzie neutralne podatkowo na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co oznacza, że nie będzie skutkowało dla Wnioskodawcy powstaniem obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych?

(...) Zdaniem Wnioskodawcy, wniesienie przez Niego wkładu niepieniężnego (aportu) w postaci przedsiębiorstwa (...), w której będzie On komandytariuszem, będzie neutralne podatkowo na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...).

(...) Ponieważ spółka komandytowa, do której Wnioskodawca wniesienie wskazany powyżej wkład niepieniężny jest spółką niebędącą osobą prawną, czyli spółką inną niż określona w art. 5a pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to ewentualny przychód Wnioskodawcy z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do tej spółki będzie wolny od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50b ww. ustawy.

---

Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, czyli m.in. do spółki komandytowej, są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Co istotne, art. 21 ust. 1 pkt 50b ww. ustawy nie wprowadza żadnych ograniczeń odnośnie przewidzianego tam zwolnienia. Przepis ten nie wyłącza ze zwolnienia w nim przewidzianego żadnego rodzaju wkładu niepieniężnego (aportu) jaki ma zostać wniesiony do spółki niebędącej osobą prawną.

Innymi słowy, **zwolnienie od podatku dochodowego od osób fizycznych przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ma zastosowanie niezależnie od tego, czy przedmiotem tego wkładu będzie przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa, czy też tylko określone składniki majątku, np. środki trwałe.**

**(...) Podsumowując, wniesienie przez Wnioskodawcę wkładu niepieniężnego (aportu) w postaci opisanego przedsiębiorstwa do spółki komandytowej, w której będzie On komandytariuszem, nie spowoduje po stronie Wnioskodawcy powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, czyli będzie to czynność prawna neutralna podatkowo z punktu widzenia podatku dochodowego od osób fizycznych (podkreśl. red.). (...)**

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.**

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (...), odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy. (...)"

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 maja 2018 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.177.2018.1.PR)

## **5. Wydatki związane z wniesieniem jednoosobowego przedsiębiorstwa do spółki komandytowej**

„(...) Wnioskodawca jest osobą fizyczną (...) prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą na terenie Rzeczypospolitej Polskiej.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca wykorzystuje zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych, który tworzy przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego (dalej zwany: Przedsiębiorstwem). Wnioskodawca zamierza wnieść Przedsiębiorstwo tytułem wkładu niepieniężnego do utworzonej w tym celu spółki komandytowej z siedzibą na terenie Polski (dalej: Spółka Komandytowa). W związku z planowanymi działaniami reorganizacyjnymi konieczne będzie poniesienie określonych wydatków. Część wydatków zostanie poniesiona przez Wnioskodawcę, w tym wydatki związane z doradztwem prawno-podatkowym. Znaczna część wydatków zostanie jednak poniesiona przez Spółkę Komandytową, w tym wynagrodzenie za usługi doradcze, opłaty notarialne, sądowe, rejestracyjne oraz podatek od czynności cywilnoprawnych.

(...) Czy wydatki związane z wniesieniem Przedsiębiorstwa Wnioskodawcy, jako wkładu niepieniężnego do Spółki Komandytowej stanowią będą koszty uzyskania przychodów Wnioskodawcy?

(...) Zgodnie z treścią art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osią-

gnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

(...) wielkość przychodu przypadającego na podatnika (wspólnika spółki niebędącej osobą prawną) określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku. Taką samą zasadę należy zastosować przy określaniu kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i strat przypadających na wspólnika.

W niniejszej sprawie **Wnioskodawca powziął wątpliwość dotyczącą tego, czy wydatki na usługi doradcze, opłaty sądowe, rejestracyjne, notarialne oraz podatek od czynności cywilnoprawnych, związane z wniesieniem przedsiębiorstwa Wnioskodawcy, jako wkładu niepieniężnego do spółki komandytowej, będą stanowić koszty uzyskania przychodów** (podkreśl. red.).

W związku z powyższym należy zwrócić uwagę, że wniesienie jako wkładu do spółki komandytowej przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (...), należy uznać za aport przedsiębiorstwa uprawniający do sukcesji określonej w art. 93a § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (...). Zgodnie z tym przepisem spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.

W przypadku więc wniesienia całego przedsiębiorstwa do spółki osobowej, z uwagi na wiążącą się z tym sukcesję praw i obowiązków podatkowych, Wnioskodawca – jako wspólnik następcy prawnego, tj. spółki komandytowej – może zaliczyć w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatki dotyczące działalności przedsiębiorstwa osoby fizycznej, z uwzględnieniem proporcji udziału w zyskach spółki komandytowej.

Reasumując, **wydatki związane z aportem przedsiębiorstwa Wnioskodawcy do spółki komandytowej, dotyczące usług doradczych, opłat sądowych, rejestracyjnych, notarialnych oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, poniesione zarówno przez Wnioskodawcę, jak i spółkę komandytową, stanowią koszty uzyskania przychodów – w całości, w zakresie jakim zostaną poniesione przed aportem w ramach prowadzonej działalności gospodarczej oraz proporcjonalnie do posiadanego przez Wnioskodawcę udziału w zyskach spółki komandytowej, w zakresie jakim zostaną poniesione po aportie** (podkreśl. red.). (...)”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 listopada 2016 r., nr 3063-ILPB1-1.4511.247.2016.1.AA)

## 6. Rozrachunki w walucie obcej wniesione aportem a różnice kursowe

**Płatności w walucie obcej związane z zobowiązaniami oraz należnościami wniesionymi w ramach aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie powodują obowiązku ustalania różnic kursowych po stronie przyjmującego aport. Otrzymujący nie ma więc możliwości rozpoznawania ich jako kosztów lub przychodów podatkowych.**

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 lipca 2018 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.369.2018.1.MM)

### **Stan faktyczny**

Osoba fizyczna, prowadząca działalność gospodarczą na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, wniosła aportem zorganizowaną część przedsiębiorstwa (dalej: ZCP) do istniejącej już spółki komandytowej, w której była komandytariuszem, w zamian za zwiększenie wkładów kapitałowych oraz zwiększenie udziału w zyskach spółki.

W skład ZCP wchodziły m.in. należności (wierzytelności) przysługujące od odbiorców oraz wszelkie zobowiązania związane z ZCP (w szczególności zobowiązania w stosunku do dostawców).

Na dzień wniesienia ZCP część należności i zobowiązań była wyrażona w walutach obcych, także w walutach obcych była wyrażona wartość środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz gotówki w kasie. W konsekwencji spółka, do której wniesiono aport, miała otrzymywać płatności w walucie obcej z tytułu należności powstałych przed wniesieniem aportu oraz regulować zobowiązania. Powstaną w związku z tym różnice kursowe. Wspólnik uważał, że w spółce komandytowej te różnice kursowe będą stanowiły koszty uzyskania przychodów albo przychody skutkujące podatkowo. Organ podatkowy nie zgodził się z takim poglądem.

### **Stanowisko organu podatkowego**

Odnosząc się do kwestii rozliczenia różnic kursowych od zobowiązań walutowych oraz należności otrzymanych w związku z aportem ZCP, organ podatkowy wyjaśnił, że nie mają tutaj zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, regulujące uprawnienia podmiotów wynikające z tzw. sukcesji podatkowej, w szczególności zawarte w art. 93-93e tej ustawy i dotyczące zdarzeń takich jak przekształcenie, podział, połączenie osób prawnych. Organ podkreślił, że fakt przejęcia rozrachunków osoby wnoszącej aport w postaci ZCP (z tytułu należności i zobowiązań wyrażonych w walutach obcych) jest umowną sprawą strony wnoszącej i przejmującej aport i nie znajduje automatycznego przełożenia na skutki podatkowe tej transakcji.

Skoro zatem przepisy Ordynacji podatkowej nie obejmują swoim zakresem wniesienia tytułem aportu ZCP do innego podmiotu, to oznacza, że w tej sytuacji nie występuje sukcesja podatkowa w zakresie prawa podatkowego, a zatem nie ma miejsca kontynuacja rozliczeń podatkowych, w tym odnoszących się również do przychodów i kosztów podatkowych określanych na podstawie ustawy o PDOF.

Ponadto, stosownie do art. 24c ust. 1 ustawy o PDOF, różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3 tego artykułu. W świetle tego przepisu – jak wyjaśnił organ podatkowy – do powstania różnicy kursowej konieczne jest u danego podatnika po pierwsze poniesienie kosztu w walucie obcej i wystąpienie późniejszych okoliczności wskazanych w przepisach (np. dokonanie zapłaty). Powstanie różnicy kursowej jest więc efektem obu tych zdarzeń. Nie może wystąpić sytuacja, gdy u danego podatnika będzie rozpoznana różnica kursowa jako konsekwencja operacji gospodarczej zaistniałej wcześniej u innego podatnika. W omawianym przypadku będzie miała miejsce sytuacja, w której koszt poniesiony wystąpi u wnoszącego aport (zbywcy ZCP), natomiast dokonanie zapłaty, jak również wypływ środków nastąpią już w spółce komandytowej (u nabywcy ZCP).

Skoro jednocześnie brak jest sukcesji podatkowej, to otrzymujący aport nie ma możliwości rozpoznawania powstałych różnic kursowych jako kosztu lub przychodu podatkowego.



## BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH. DODATEK

**Redakcja:** Redaktor Naczelna: Kamila Andrzejewska  
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski  
Dodatek opracował: Zespół  
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
e-mail: biuletyn@gofin.pl

NAKLAD **24 200**

**Wydawca:** Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.  
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60



**PRENUMERATA 2019** szczegóły na [www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)

Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2019	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	<del>2375 zł</del>	20%	1898 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	<del>1977 zł</del>	14%	1698 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	<del>947 zł</del>	7%	880 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA			
			2019			2018
			cały rok	I półrocze	IV kwartał	
1.	<b>Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych</b> z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł	
2.	<b>Ubezpieczenia i Prawo Pracy</b> + on-line	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł	
3.	<b>Poradnik VAT</b> + on-line	dwutygodnik	354,00 zł	177,00 zł	88,50 zł	
4.	<b>Zeszyty Metodyczne Rachunkowości</b> + on-line	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł	
5.	<b>Przegląd Podatku Dochodowego</b> + on-line	dwutygodnik	348,00 zł	174,00 zł	87,00 zł	
6.	<b>KOMPLET CZASOPISM</b> (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	<b>1698,00 zł</b>	<b>988,50 zł</b>	<b>494,25 zł</b>	
7.	<b>Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych</b> bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł	

**Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia** (np. na [www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.  
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

**Informacje o innych produktach:** Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

**[www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)**

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.