

Tytuł: DZIENNIK GAZETA PRAWNA
Data: 11.01.2010
Autor: Ewa Matyszewska

Planowanie podatkowe

Spółka osobowa daje sporo korzyści, ale oznacza też kłopoty z fiskusem

Wykorzystanie w prowadzonej działalności spółek osobowych pozwala na spore korzyści podatkowe. Jednak ze względu na lakoniczne regulacje prawne ustaw podatkowych, działanie w oparciu o spółki osobowe często opiera się nie na dosłownym brzmieniu przepisów, ale na ich wykładni. W takiej sytuacji podatnicy są narażeni na ryzyko sporów z fiskusem.

Ewa Matyszewska

Dla prowadzenia działalności każda spółka potrzebuje kapitału. Piotr Majewski, doradca podatkowy w kancelarii Ożóg i Wspólnicy, wskazuje, że podstawową metodą wyposażania spółek, w tym spółek osobowych, w majątek jest wniesienie do nich wkładów pieniężnych lub niepieniężnych (aportów). Niestety, ustawy o podatkach dochodowych nie zawierają w tej materii wyczerpującej regulacji, co może prowadzić do sporów przedsiębiorców z organami podatkowymi.

Powstanie przychodu

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej - ustawa o CIT) w art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej - ustawa o PIT) w art. 17 ust. 1 pkt 9 wskazują, że wniesienie aportu do spółki kapitałowej wiąże się z powstaniem przychodu podatkowego dla wnoszącego aport. Ustawy te nie zawierają jednak analogicznej regulacji w odniesieniu do aportów do spółek osobowych.

- Skoro ustawodawca w szczególny sposób odniósł się do wnoszenia wkładów do spółek kapitałowych, nie regulując jednocześnie aportów do spółek osobowych, należałoby uznać, że podatkowa neutralność czynności wniesienia aportu do spółki osobowej była zamiarem ustawodawcy - ocenia Piotr Majewski. Dodaje, że przemawia za tym również fakt, że zgodnie z regulacjami ustawy o PIT/ustawy o CIT spółki osobowe nie są podatnikami podatku dochodowego; podatnikami są ich wspólnicy. Tym samym wniesienie aportu do spółki osobowej nie oznacza jego przeniesienia od jednego podatnika do drugiego.

Jednocześnie przychód powstaje dopiero wtedy, gdy ma miejsce trwale i definitywne przysporzenie. Jak stwierdził minister finansów w interpretacji indywidualnej z 13 maja 2009 r. (nr IPPB3/423-122/09-2/MŚ) w przypadku wkładu wnoszonego przez wspólnika do spółki osobowej nie występuje definitywny przyrost majątku, ponieważ zgodnie z kodeksem spółek handlowych wkład taki może być zwrócony w całości lub części.

Jak podkreśla Piotr Majewski, w przeszłości te argumenty nie były kwestionowane przez organy podatkowe wydające interpretacje podatkowe. Jednak ostatnio stanowisko organów podatkowych -przynajmniej w odniesieniu do części wnoszonych aportem aktywów - uległo zmianie.

Wnoszenie wkładów

W przypadku wnoszenia do spółek osobowych wkładów w postaci udziałów/akcji w spółkach kapitałowych organy podatkowe uznały, że takie działanie wiąże się z powstaniem przychodu z kapitałów pieniężnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) ustawy o PIT.

Z kolei w przypadku aportu wybranych składników majątku wykorzystywanych w ramach prowadzonej

działalności gospodarczej organy podatkowe uznały, że powstaje przychód na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT wskazującego, że przychodem z działalności gospodarczej są też przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością m.in. środków trwałych.

- W uzasadnieniu organy podatkowe wskazują, że żaden z przepisów ustawy o PIT nie zwalnia uzyskanych w ten sposób przychodów z opodatkowania. Brak jednoznacznego zwolnienia przesądza w opinii organów podatkowych o opodatkowaniu wnoszenia aportów do spółek osobowych - stwierdza Piotr Majewski.

Z informacji naszego eksperta wynika też, że organy podatkowe wskazują, że wyłączenie ze źródeł przychodów pewnych kategorii odpłatnego zbycia, zawarte w art. 10 ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT, nie znajduje zastosowania w przypadku przedmiotowych transakcji. W związku z tym, *a contrario*, organy podatkowe wyciągają wniosek, że wniesienie tych przedmiotów aportem podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

- Stanowisko organów podatkowych opiera się na założeniu, że wniesienie wkładu do spółki osobowej jest czynnością o charakterze odpłatnym, tzn. organy podatkowe przyjmują, że z chwilą wniesienia jako wkładu do spółki osobowej udziałów/akcji czy składników majątkowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej następuje ich odpłatne zbycie, gdyż tylko w takiej sytuacji można mówić o powstaniu przychodu z kapitałów pieniężnych czy działalności - tłumaczy Piotr Majewski.

Argumenty merytoryczne

Prawidłowość stanowiska organów podatkowych w świetle regulacji k.s.h. może budzić wątpliwości. Zdaniem Piotra Majewskiego w przypadku spółek osobowych wartość wnoszonego przez wspólnika wkładu istotnie wyznacza na mocy art. 50 par. 1 k.s.h. wysokość udziału kapitałowego wspólnika. Należy jednak zauważyć, że pojęcia udział i udział kapitałowy nie są tożsame. Jeśli któryś z tych elementów miałby wyznaczać wartość wzajemnego świadczenia między spółką osobową a wspólnikiem, byłby to udział wspólnika, który jest konglomeratem praw i obowiązków wspólnika wobec spółki i ma możliwość do określenia wartości ekonomicznej. Uzyskanie w wyniku wniesienia aportu udziału kapitałowego w spółce nie ma natomiast bezpośredniego wpływu na wartość obejmowanego przez niego udziału, gdyż co do zasady wielkość udziału, jaki wspólnik otrzymuje, może być swobodnie określona w umowie wspólników. Nie można więc twierdzić, że otrzymany przez wspólnika udział jest ekwiwalentem, który wspólnik otrzymuje za dokonanie aportu, gdyż wielkość udziału nie musi co do zasady pozostawać w jakiegokolwiek relacji do wartości wnoszonego aportem majątku.

- Jak dotąd przedstawiony spór nie został jednoznacznie rozstrzygnięty przez sądy administracyjne - podkreśla Piotr Majewski.

Wskazuje, że część WSA zajmuje stanowisko korzystne dla podatników. Przykładowo, WSA w Warszawie w wyroku z 14 kwietnia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 3103/08) wskazał, że wniesienie udziałów w spółce mającej osobowość prawną i akcji spółki akcyjnej jako wkładu niepieniężnego do spółki osobowej nie pociąga za sobą otrzymania przez osobę dokonującą aportu odpłatności. Nie wiąże się z nim także otrzymanie od spółki osobowej czegokolwiek w zamian, w przeciwieństwie do sytuacji aportów do spółek mających osobowość prawną lub do spółdzielni, w związku z czym nie występuje odpłatne zbycie wnoszonych aportem składników majątkowych. W części wyroków, jak np. w wyroku WSA w Bydgoszczy z 17 grudnia 2008 r. (sygn. akt I SA/Bd 690/08), sądy zgadzają się jednak ze stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe. Jak dotąd Naczelny Sąd Administracyjny nie zajmował w tej kwestii stanowiska.

- Wskazane wątpliwości dotyczą zasad opodatkowania wkładów wnoszonych do spółek osobowych przez osoby fizyczne. Nie można jednak wykluczyć, że w przyszłości organy podatkowe zaczną kwestionować skutki podatkowe analogicznych działań dokonywanych przez podatników CIT - podsumowuje Piotr Majewski.

Ważne

Organ podatkowy uważają, że skoro wnoszący aport do spółki osobowej uzyskuje w niej udział, jest on

formą wynagrodzenia za aport. Wskazują ponadto, że zgodnie z art. 50 par. 1 k.s.h. udział kapitałowy wspólnika odpowiada wartości wniesionego aportu. W konsekwencji, według organów podatkowych, udział, jaki wspólnik otrzymuje w zamian za wniesienie aportu, jest ekwiwalentem wartości wniesionych składników majątkowych