

Tytuł: DZIENNIK GAZETA PRAWNA

Data: 2010-02-22

Autor: Ewa Matyszewska

Planowanie podatkowe

Opodatkowanie aportu zależy od charakteru wkładu

Podatkowe konsekwencje transakcji wnoszenia aportów do spółek kapitałowych różnią się w zależności od tego, czy wkład ma charakter pieniężny czy niepieniężny.

Ewa Matyszewska

Prowadzenie działalności gospodarczej przy wykorzystaniu spółek kapitałowych wiąże się z koniecznością wniesienia do nich wkładów. Paweł Tomczykowski, doradca podatkowy, partner w kancelarii Ożóg i Wspólnicy, wskazuje, że podatkowe konsekwencje takiej transakcji są różne, zależnie od tego, czy wkład ma charakter pieniężny czy niepieniężny (aport).

Wniesienie aportu

Wnoszenie aportów do spółek kapitałowych - odmiennie niż w przypadku spółek osobowych - dokładnie regulują przepisy ustaw o podatkach dochodowych. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT i art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, przychodem dokonującego aportu jest, co do zasady, nominalna wartość udziałów/akcji objętych w zamian za wkład niepieniężny. Koszt uzyskania przychodu oblicza się zgodnie z art. 15 ust. 1j ustawy o CIT i art. 22 ust. 1e ustawy o PIT w różny sposób, zależnie od przedmiotu wkładu. - Istnieją sposoby na odsunięcie momentu wystąpienia przychodu związanego z wniesieniem aportu do czasu wyjścia ze spółki kapitałowej, tzn. sprzedaży udziałów/akcji objętych za wkład niepieniężny - wyjaśnia Paweł Tomczykowski. Dodaje, że art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT nie obejmuje sytuacji, w której przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część (ZCP). W odniesieniu do podatników PIT, przychód z tytułu objęcia udziałów/akcji w zamian za wkład w postaci przedsiębiorstwa/ZCP został zwolniony z opodatkowania na mocy art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT. Oznacza to, że w chwili objęcia udziałów/akcji w zamian za aport w postaci przedsiębiorstwa lub ZCPw obu przypadkach byłaby to transakcja nieskutkująca powstaniem u wnoszącego przychodu podatkowego.

Definicja przedsiębiorstwa

Zgodnie z art. 4a pkt 3 ustawy o CIT i art. 5a pkt 3 ustawy o PIT termin przedsiębiorstwo ma być rozumiany zgodnie z definicją zawartą w kodeksie cywilnym (k.c.). Paweł Tomczykowski wyjaśnia, że art. 651 k.c. definiuje przedsiębiorstwo jako zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej. Przepis wylicza typowe elementy, które wchodzi w skład przedsiębiorstwa, m.in. wszystkie składniki materialne i niematerialne, służące do prowadzenia działalności.

- Jeśli przedmiotem aportu są wszystkie składniki wykorzystywane w działalności gospodarczej, nie powinno być wątpliwości, że wkład stanowi przedsiębiorstwo. Nie jest natomiast jednoznaczne, czy aport nie traci statusu przedsiębiorstwa w przypadku wyłączenia z niego niektórych składników majątkowych - zastrzega Paweł Tomczykowski

Jego zdaniem, żaden przepis ustaw podatkowych i k.c. nie zawiera wymogu, by wnoszone przedsiębiorstwo zawierało wszystkie elementy, które wchodziły w jego skład przed wniesieniem. Wydaje się, że wyłączenie niektórych składników majątku z wnoszonego aportem przedsiębiorstwa dopuścił minister finansów w interpretacji indywidualnej z 9 grudnia 2009 r. (nr PPB1/415-823/09-2/AM), gdzie wskazał, że wyłączenie składnika majątku, np. jednej z wykorzystywanych w działalności

nieruchomości, nie wpływa na możliwość stanowienia przez przedmiot aportu samodzielnego przedsiębiorstwa. Należy jednak pamiętać, że gdy operacje dotyczą skomplikowanej materii, jaką jest przedsiębiorstwo, wszelkie decyzje dotyczące składników majątku powinny być szczegółowo analizowane.

Pojęcie ZCP

Definicja ZCP zawarta jest bezpośrednio w przepisach ustawy o CIT i PIT. Jest to - jak podkreśla Paweł Tomczykowski - organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczony do realizacji określonych zadań gospodarczych, który mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo. Choć definicja może wydawać się jasna, budzi liczne kontrowersje.

- W skład ZCP wchodzi zespół składników materialnych i niematerialnych. W przeszłości organy podatkowe wskazywały, że dla istnienia ZCP wystarczy wystąpienie co najmniej jednego elementu materialnego i niematerialnego. Obecnie zmieniły swoje stanowisko i utrzymują, że dla istnienia ZCP konieczne jest przenoszenie wszystkich związanych z nim składników - argumentuje ekspert z Kancelarii Ożóg i Wspólnicy.

Według niego jest to szczególnie istotne, gdyż zgodnie z definicją ZCP w jej skład wchodzi też zobowiązania. Nie są one elementem, który można swobodnie wnieść do innego podmiotu. Nie stanowią bowiem prawa majątkowego, które mogłoby być przedmiotem aportu. Zatem przeniesienie wraz z aportem przynależnych do ZCP zobowiązań wymaga dokonania ich cesji, dla skuteczności której konieczna jest zgoda wierzyciela. Niekiedy - jak wymienia Paweł Tomczykowski - gdy z ZCP związane są setki lub tysiące zobowiązań, ich przeniesienie może być technicznie niemożliwe. Organy podatkowe podtrzymują jednak, np. w interpretacji indywidualnej z 5 czerwca 2009 r. (nr ILPB3/423-198/09-4/MC), że przeniesienie wszystkich zobowiązań związanych z ZCP jest konieczne dla stanowienia przez przedmiot aportu ZCP. Na razie nie można stwierdzić, czy to restrykcyjne stanowisko zaakceptują sądy administracyjne. Argumentem, który świadczy o jego nieprawidłowości, jest niespójność między zawartą w k.c. definicją przedsiębiorstwa a obecną w ustawach o podatkach dochodowych definicją ZCP. W definicji przedsiębiorstwa nie zawarto bowiem zastrzeżenia, że w jego skład wchodzi też zobowiązania. Trudno natomiast uzasadnić wymóg przeniesienia wszystkich przynależnych ZCP zobowiązań, skoro brak takiego wymogu w przypadku wnoszenia przedsiębiorstwa. Kolejnym, kontrowersyjnym elementem definicji ZCP - ostrzega Paweł Tomczykowski - jest wymóg, by przedmiot aportu był organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie. Zapis ten nie jest jednak precyzyjny, zatem nie jest jasne, jak daleko miałoby sięgać wyodrębnienie, by uznać przedmiot aportu za ZCP. Organy podatkowe wskazują, że warunek organizacyjnego wyodrębnienia jest spełniony, jeśli część przedsiębiorstwa mająca stanowić ZCP miała swoje miejsce w strukturze (np. interpretacja indywidualna ministra finansów z 5 czerwca 2009 r., nr ILPB3/423-198/09-4/MC).

- Przepisy ustaw o podatkach dochodowych nie wspominają o ograniczeniu ZCP wyłącznie do formalnie wyodrębnionych części przedsiębiorstwa. Można więc sądzić, że wystarczy faktyczne wyodrębnienie przedmiotu aportu w ramach funkcjonującego przedsiębiorstwa, by wymóg ten został spełniony - zastrzega Paweł Tomczykowski.

Podkreśla też, że dotychczas organy podatkowe nie wymagały - dla spełnienia przesłanki finansowego wyodrębnienia - sporządzania odrębnego bilansu przez ZCP. Finansowe wyodrębnienie przedmiotu aportu oznacza więc, że za pomocą używanego systemu księgowo-rachunkowego powinno być możliwe przypisanie przedmiotowi aportu określonych danych finansowych, zwłaszcza przychodów i kosztów. Wnoszone aportem jako ZCP składniki majątku muszą być przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych. Oznacza to, że w skład ZCP nie powinny być włączane elementy, których nie można w logiczny sposób powiązać z zadaniami, jakie ZCP ma wypełniać.

Ważne

Ustawa o CIT i ustawa o PIT przewidują, że gdy wartość przedmiotu aportu odbiega od jego wartości

rynkowej, organy podatkowe mogą oszacować wysokości przychodu

ZCP jako niezależne przedsiębiorstwo

Elementem definicji ZCP, który może sprawiać trudności interpretacyjne, jest jego zdolność do stanowienia niezależnego przedsiębiorstwa. Nie oznacza to wymogu natychmiastowej samodzielności finansowej ZCP, ale raczej potencjalną możliwość osiągnięcia przez przedmiot aportu rentowności.

Niezależnie od formy wniesionego wkładu, należy zaznaczyć, że jego wniesienie nie spowoduje powstania przychodu w samej spółce. Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, do przychodów podatkowych nie zalicza się przychodów otrzymanych na powiększenie lub utworzenie kapitału zakładowego.