

KOMENTARZ DO USTAWY

Problemy z rozliczeniem wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego

Powszechna do niedawna praktyka, zgodnie z którą wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej nie powoduje powstania obowiązku zapłaty podatku dochodowego, jest coraz częściej kwestionowana przez organy podatkowe. Podatnicy mają jednak po swojej stronie mocne argumenty.

Przepisy ustaw regulujących podatki dochodowe wyraźnie wskazują, że wkład niepieniężny rodzi powstanie przychodu, jeżeli jest wnoszony do spółki kapitałowej. Co do zasady, przychodem jest wówczas wartość nominalna obejmowanych udziałów. Opodatkowanie aportów zostało wprowadzone 1 stycznia 2001 r. Przed tą datą przyjmowano, że wniesienie aportu nie powoduje obowiązku zapłaty podatku dochodowego.

Wraz z przepisami regulującymi zasady określania przychodu z tytułu wniesienia aportu, ustawodawca w sposób szczegółowy określił zasady obliczania kosztów uzyskania przychodów, a także zasady odnoszące się do zbycia udziałów objętych w zamian za aport. Tego typu przepisy nie zostały wprowadzone w przypadku wkładów niepieniężnych do spółek osobowych. Powstaje pytanie, dlaczego ustawodawca wprowadził przepisy szczegółowo regulujące zasady wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych, a jednocześnie zupełnie pominął kwestie związane z podatkowymi skutkami wkładów do spółek

**Artur Cmoch**

doradca podatkowy,
wspólnik w Kancelarii Grynhoff Woźny Maliński

osobowych. Odpowiedź może być tylko jedna – celem ustawodawcy nie było obejmowanie podatkiem dochodowym wkładów dokonywanych do spółek osobowych.

Ponadto należy wskazać, że wkład do spółki osobowej nie powoduje wzrostu majątku po stronie osoby wnoszącej. O odpłatnym zbyciu składnika wnoszonego w ramach aportu można mówić dopiero wtedy, gdy podmiot wnoszący wkład otrzyma ekwiwalent świadczenia w postaci zapłaty ceny nabycia. Ogół praw i obowiązków w spółce osobowej nie może być traktowany jako wynagrodzenie za wniesione składniki. Ta argumentacja znajduje potwierdzenie w wyrokach sądów administracyjnych. Tytułem przykładu może być następujący pogląd: nie sposób też ustalić, co jest przychodem w takim przypadku, jaką wartość osoba wnosząca wkład niepieniężny otrzymuje lub ma otrzymać w zamian za niego. Oczywiście jest bowiem, że wartość

wkładu nie jest tym, co wspólnik wnoszący wkład otrzymuje za jego wniesienie do spółki komandytowej. Wniesienie wkładu niepieniężnego o określonej wartości (umowa spółki komandytowej powinna zawierać oznaczenie wkładów wnoszonych przez każdego wspólnika i ich wartość – art. 105 pkt 4 kodeksu spółek handlowych) jako takie nie może być jednocześnie uznane za zwrotne otrzymanie przychodu w wysokości właśnie wartości tego wnoszonego wkładu. To na wkład o określonej wartości wnoszony jest aport niepieniężny mający go stanowić. Osoba wnosząca taki wkład w postaci akcji spółki akcyjnej wyzybywa się tych akcji, ale nie otrzymuje za niego zapłaty, lecz jedynie przekształca go na wkład, którym uczestniczy w spółce komandytowej. Wartość wnoszonych akcji staje się wartością wkładu w spółce komandytowej, według którego uczestniczy on m.in. w zyskach i stratach tej spółki (por. art. 123 par. 1 i par. 3 kodeksu spółek handlowych) – wyrok WSA w Warszawie z 17 lutego 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 2926/08).

Pozostaje mieć nadzieję, że ta argumentacja zostanie wzięta pod uwagę przez organy podatkowe i zastosowana w praktyce. Choć należy pamiętać, że część sądów administracyjnych zgadza się z linią przyjętą przez organy podatkowe. Przykładem potwierdzającym stanowisko tych organów jest wyrok WSA w Gliwicach z 5 maja 2009 r. (sygn. akt SA/Gl 1069/08). **(EM)**