

Data wydruku: 2016-03-16

Porada aktualna na dzień 16-03-2016

Jakie są skutki podatkowe przeniesienia nieruchomości do innej spółki

PROBLEM

Prowadzimy spółkę z o.o. W celu uzyskania środków na inwestycje rozważamy przeniesienie posiadanych nieruchomości do innej spółki (niepowiązanej z nami). Po przeniesieniu nieruchomości nadal chcielibyśmy je użytkować, np. poprzez najem. Jakie będą skutki podatkowe w obu spółkach (naszej i tej, do której nieruchomości zostaną przeniesione), jeśli przeniesienie nastąpi przez sprzedaż, aport, aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub jeszcze w innej formie, która byłaby korzystna?

RADA

Skutki podatkowe każdej z proponowanych form przeniesienia nieruchomości wymagają odrębnego omówienia. Ponadto jeśli chodzi o inną korzystną formę przeniesienia nieruchomości niż wymienione w pytaniu, można jeszcze rozważyć leasing zwrotny. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Ze względu na obszerność poruszonego w problemie zagadnienia poniżej przedstawiamy skutki każdej z wymienionych w pytaniu form przeniesienia nieruchomości zarówno w Państwa spółce, jak i spółce, do której będą przeniesione nieruchomości.

1. Sprzedaż poszczególnych składników majątku

Sprzedaż środka trwałego będzie skutkowałą powstaniem przychodu ze sprzedaży. Moment powstania przychodu należy rozpatrywać na zasadach ogólnych, czyli zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem przychód powstanie w dniu wydania rzeczy, wystawienia faktury albo uregulowania należności, w zależności od tego, która z tych okoliczności wystąpi pierwsza.

W przypadku sprzedaży powstaną również koszty uzyskania przychodów. Uwzględniając treść art. 16 ust. 1 ustawy o CIT spółka w takiej sytuacji zaliczy do kosztów uzyskania przychodów cenę nabycia pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych.

W spółce nabywającej nieruchomości jako środki trwałe zostaną one wprowadzone do ewidencji i będą amortyzowane.

Sprzedaż nieruchomości jako dostawa towarów zasadniczo podlega również opodatkowaniu VAT. Należy jednak rozważyć, czy nie będzie miało zastosowania jedno ze zwolnień przewidzianych w ustawie o VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Istnieje również możliwość zastosowania zwolnienia z VAT, jeżeli przedmiotem sprzedaży jest budynek, budowla lub ich część, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a ww. ustawy.

Zgodnie z tymi przepisami zwalnia się od podatku:

1) dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
 - b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata;
- 2) dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 1, pod warunkiem że:
- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
 - b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b), nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych co najmniej przez 5 lat.

Przy ustalaniu momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT, podstawy opodatkowania, a także stawki podatkowej, stosuje się zasady ogólne. W przypadku sprzedaży poszczególnych nieruchomości może wystąpić obowiązek dokonania korekty VAT – jeśli sprzedaż poszczególnych nieruchomości nastąpi przed upływem 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Ponadto sposób opodatkowania budynku bądź budowli wyznacza jednocześnie sposób opodatkowania gruntu. Zgodnie z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to, że grunt jest opodatkowany tą samą stawką co posadowiony na nim obiekt. Jeżeli natomiast obiekt korzysta ze zwolnienia od podatku, to również grunt objęty jest zwolnieniem.

Ze względu na fakt, że transakcja sprzedaży nieruchomości podlegałaby VAT (nawet jeśli możliwe byłoby zastosowanie zwolnienia), nie wywoła skutków w podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: PCC).

Podsumowując:

- 1) w spółce sprzedającej wystąpi przychód i koszt w postaci niezamortyzowanej wartości nieruchomości oraz może być zwolnienie z VAT (przy założeniu, że zostanie spełniony warunek z art. 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a ustawy o VAT) – w takiej sytuacji może wystąpić obowiązek korekty VAT, jeśli sprzedaż poszczególnych nieruchomości nastąpi przed upływem 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania; sposób opodatkowania budynku bądź budowli wyznacza jednocześnie sposób opodatkowania gruntu, ponieważ z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu;
- 2) w spółce kupującej nieruchomości zostaną wprowadzone do ewidencji środków trwałych i amortyzowane, a odliczenie VAT nastąpi na ogólnych zasadach;
- 3) brak skutków w PCC – transakcja podlega VAT (nawet jeśli będzie zwolniona z VAT).

2. Aport poszczególnych składników majątku

Należy zaznaczyć, że przedmiotem aportu mogą być wyłącznie rzeczy (ruchomości i nieruchomości) lub zbywalne prawa majątkowe, a więc składniki majątkowe posiadające zdolność aportową. Przedmiotem aportu może być także całe przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

W spółkach z o.o. wyceny wnoszonych wkładów dokonują wspólnicy. Należy jednak pamiętać, że przedmiot wkładu powinien być wyceniony w wartości rynkowej, równej co najmniej wartości nominalnej udziałów. Oznacza to, że wartość aportu nie może być niższa od wartości nominalnej obejmowanych za nie udziałów, może jednak być wyższa. W takim przypadku zadeklarowana nadwyżka wartości aportów nad wartością nominalną udziałów zwiększa kapitał zapasowy, tzw. agio. Jeżeli natomiast wartość wkładów została znacznie zawyżona w stosunku do ich wartości zbywczej w dniu zawarcia umowy, dochodzi wówczas do sztucznego powiększenia kapitału zakładowego w spółce otrzymującej aport. W takiej sytuacji należy wyrównać w spółce brakującą wartość aportu. Za zawyżenie wartości wkładu odpowiadają solidarnie ze współnikiem, który wniósł ten wkład, również członkowie

zarządu, którzy wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru. Od obowiązku tego wspólnik ani członkowie zarządu nie mogą być zwolnieni.

2.1. Skutki aportu w CIT – skutki w spółce wnoszącej aport

Przypomnijmy, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT przychodem jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Oznacza to, że w przypadku wniesienia aportu powstaje przychód w wysokości nominalnej wartości udziałów.

W wyniku wniesienia aportu i objęcia udziałów lub akcji spółki kapitałowej o wartości nominalnej niższej niż wartość rynkowa przedmiotu aportu powstaje tzw. agio, czyli nadwyżka wkładu nad wartością nominalną wydanych przez spółkę udziałów, która zostaje przekazana na kapitał zapasowy spółki.

W praktyce wątpliwości budziło zagadnienie wysokości osiągniętego przychodu w przypadku wniesienia aportu do spółki kapitałowej i objęcia w zamian za aport udziałów lub akcji tej spółki o wartości nominalnej niższej niż wartość rynkowa przedmiotu aportu.

20 lipca 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt II FSK 1772/13) rozwił ww. wątpliwości. NSA podzielił stanowisko podatkników, stwierdzając, że organ podatkowy nie jest uprawniony do określenia wartości przychodu z tytułu aportu w wartości innej niż wartość nominalna objętych udziałów lub akcji.

W ustnym uzasadnieniu NSA wskazał, że:

(...) dla interpretacji przepisów pierwszeństwo powinny mieć dyrektywy wykładni językowej, a z przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jasno wynika, że ustawodawca określił przychód z tytułu objęcia udziałów akcji w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo w wysokości wartości nominalnej. Wartość nominalna jest stała i nie odnosi się wprost do ceny rynkowej, nie musi być więc z nią tożsama. Organy podatkowe nie mogą zmieniać wartości nominalnej udziałów, także w sytuacji, gdy wartość ta odbiega od wartości rynkowej przedmiotu wkładu.

2.2. Skutki aportu w CIT – skutki w spółce otrzymującej aport

Otrzymanie aportu przez spółkę kapitałową nie spowoduje powstania przychodu podatkowego. Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT do przychodów nie zalicza się między innymi przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Zarówno więc wkłady pieniężne, jak i niepieniężne, wnoszone na pokrycie kapitału zakładowego, nie są zaliczane do przychodów w rozumieniu ustawy o CIT.

Niestety, skoro w myśl art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie bądź powiększenie kapitału zakładowego, nieuzasadnione jest uznawanie za koszty podatkowe wydatków bezpośrednio warunkujących uzyskanie przysporzenia, które nie jest przychodem podatkowym. W konsekwencji do kosztów uzyskania przychodów nie należy zaliczać np. opłaty notarialnej, sądowej, podatku od czynności cywilnoprawnych (tj. wydatków, bez których podwyższenie kapitału zakładowego jest niemożliwe).

Natomiast wydatki poniesione „przy okazji” podwyższania kapitału zakładowego spółki mogą być kosztami podatkowymi. Będą to np. wydatki poniesione na: pomoc prawną, doradztwo inwestycyjne i finansowe, usługi marketingowe oraz inne cele związane z ogólnym funkcjonowaniem spółki. Wydatki te powinny być zaliczone do pośrednich kosztów uzyskania przychodów i zostać potrącone w momencie ich poniesienia.

UWAGA!

Zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT za wartość początkową środków trwałych w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki uważa się ustaloną przez podatnika, z zastrzeżeniem pkt 4c (dotyczy komercjalizowanej własności intelektualnej), na

dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

Wskazane rozróżnienie kosztów na wydatki konieczne w celu podniesienia kapitału zakładowego oraz związane z ogólnym funkcjonowaniem spółki jest zgodne z uchwałą siedmiu sędziów NSA z 24 stycznia 2011 r. (sygn. akt II FPS 6/10), którą kierują się sądy administracyjne w wydawanych orzeczeniach. Przykładem jest wyrok NSA z 9 kwietnia 2013 r. (sygn. akt II FSK 1726/11; orzeczenie prawomocne).

Wartość początkową środka trwałego otrzymanego aportem stanowi więc wartość ustalona przez podatnika na dzień wniesienia wkładu, nie wyższa jednak od jego wartości rynkowej. W praktyce za wartość początkową przyjmuje się wartość ustaloną przez wspólników i wykazaną w umowie spółki nowo zakładanej, ewentualnie w uchwale o zmianie umowy spółki dotyczącej podwyższenia kapitału zakładowego. Z przepisów k.s.h. wynika, że przedmiot wkładu niepieniężnego (aport) powinien być wnoszony, co do zasady, według jego wartości zbywczej, a więc wartości rynkowej (wartość określona w umowie spółki nie powinna być wyższa od wartości rynkowej, dopuszczalne jest natomiast, aby wartość wskazana w umowie spółki była niższa od wartości rynkowej). Jeżeli wartość wkładów została by znacznie zawyżona w stosunku do ich wartości zbywczej, m.in. wspólnik (solidarnie wspólnicy) ma obowiązek wyrównania spółce brakującej wartości aportu (art. 175 oraz art. 261 k.s.h.).

Do amortyzacji środków trwałych otrzymanych przez spółkę kapitałową aportem nie stosuje się zasady kontynuacji. Przed rozpoczęciem amortyzacji omawianych środków trwałych dokonuje się, na zasadach ogólnych, wyboru metody i stawki amortyzacyjnej. Również na zasadach ogólnych następuje rozpoczęcie dokonywania odpisów. Nie ma przy tym znaczenia, czy fakt podwyższenia kapitału zakładowego (na skutek wniesienia aportu) został już wpisany do KRS. Przyjmuje się bowiem, że otrzymane aportem środki trwałe stają się własnością spółki niezależnie od momentu rejestracji podwyższenia.

Należy jednak pamiętać, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej m.in. środków trwałych nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej (art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy o CIT). Sytuacja taka wystąpi, gdy wartość otrzymanego aportu przewyższa wartość nominalną wydanych udziałów. Mamy wówczas do czynienia z tzw. agio, które odnoszone jest na kapitał zapasowy, co wynika z art. 154 k.s.h.

UWAGA!

Spółka otrzymująca aport, ustalając wartość początkową środka trwałego, co do zasady, może skorzystać z wyceny dokonanej przez wspólników. Musi przy tym jednak pamiętać, że wartość ta nie może przewyższać wartości rynkowej.

2.3. Skutki aportu w VAT

Wniesienie aportu w postaci środka trwałego (w innej formie niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) traktowane jest dla celów VAT na równi ze sprzedażą i w związku z tym powinno być udokumentowane przez wnoszącego aport fakturą (jeżeli jest on podatnikiem). Wykazany w niej VAT może zostać odliczony na zasadach ogólnych. Podstawą opodatkowania aportu będzie wartość nominalna udziałów. Potwierdza to m.in. interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 26 lutego 2015 r. (sygn. IBPP3/443-1415/14/EJ).

Organ zauważył, że z istoty aportu wynika ekonomiczna wymiana świadczeń między wnoszącym wkład niepieniężny a wydającą udziały spółką. Organ zaznaczył, że w analizowanej sytuacji podstawą opodatkowania dla czynności wniesienia aportu, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, będzie wartość nominalna udziałów wydawanych przez spółkę w zamian za wkład niepieniężny. Tym samym podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą wnioskodawca otrzyma od spółki z tytułu wniesienia aportu, pomniejszone o kwotę VAT.

2.4. Skutki aportu w PCC

Wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego (aportu), skutkujące podwyższeniem kapitału zakładowego spółki, podlega PCC jako zmiana umowy spółki.

PCC podlegają m.in. umowy spółki kapitałowej (z o.o. oraz akcyjnej) i ich zmiany, polegające także na podwyższeniu kapitału zakładowego (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) i ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC). Za zmianę umowy spółki kapitałowej uważa się bowiem podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty. Wniesienie aportu do spółki kapitałowej może podlegać zarówno PCC, jak i VAT. Nie obowiązuje tu bowiem generalna zasada (art. 2 pkt 4 ustawy o PCC), że z opodatkowania PCC wyłączone są wszelkie czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tych czynności jest:

- opodatkowana VAT bądź
- zwolniona od tego podatku.

Ciężar opłacenia PCC spoczywa na spółce kapitałowej.

Stawka PCC od zawarcia umowy spółki lub jej zmiany wynosi 0,5% podstawy opodatkowania, którą stanowi (art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. a) i b) ustawy o PCC):

- przy zawarciu umowy spółki kapitałowej – wartość kapitału zakładowego,
- przy podwyższeniu kapitału zakładowego – wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy.

Oznacza to, że tzw. agio (nadwyżka wartości wniesionego wkładu ponad kapitał zakładowy), przelewane do kapitału zapasowego spółki, nie podlega PCC.

Podsumowując:

- 1) w spółce wnoszącej aport powstanie przychód w wysokości nominalnej wartości otrzymanych udziałów, a w przypadku powstania agio (nadwyżki wkładu nad wartością nominalną wydanych przez spółkę udziałów) wartość przychodu pozostaje na poziomie nominalnej (a nie rynkowej) wartości otrzymanych udziałów (wyrok siedmiu sędziów NSA);
- 2) w spółce otrzymującej aport nie powstanie przychód podatkowy, co oznacza, że wydatki bezpośrednio związane z podwyższeniem kapitału zakładowego (opłaty notarialne, sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych) nie będą mogły być kosztem, ale wydatki poniesione „przy okazji” podwyższania kapitału zakładowego będą kosztami podatkowymi (wydatki na: pomoc prawną, doradztwo inwestycyjne i finansowe, usługi marketingowe);
- 3) wartość początkową środka trwałego otrzymanego aportem będzie stanowiła wartość ustalona przez spółkę na dzień wniesienia wkładu, nie wyższa jednak od jego wartości rynkowej, amortyzacja będzie dokonywana na zasadach ogólnych (nie stosuje się zasady kontynuacji), nie będą kosztem odpisy amortyzacyjne od tej części ich wartości, która nie zostanie przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej (czyli od agio);
- 4) w VAT wniesienie aportu w postaci środka trwałego (w innej formie niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) traktowane będzie na równi ze sprzedażą i w związku z tym powinno być udokumentowane przez wnoszącego aport fakturą, wykazany w niej VAT może zostać odliczony na zasadach ogólnych, a podstawą opodatkowania aportu będzie wartość nominalna udziałów;
- 5) wniesienie aportu skutkujące podwyższeniem kapitału zakładowego spółki podlega PCC jako zmiana umowy spółki, podatek wyniesie 0,5% od wartości, o którą podwyższono kapitał zakładowy.

3. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Słowniczek

Zgodnie z art. 4a pkt 4 ustawy o CIT i art. 2 pkt 27e ustawy o VAT zorganizowana część przedsiębiorstwa oznacza organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania,

przeznaczony do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

3.1. Kryteria wymagane dla ZCP

Odwołując się do definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, należy uznać, że aby dany zespół składników materialnych i niematerialnych stanowił ZCP, musi być wydzielony w przedsiębiorstwie (spółce). Wydzielenie musi zachodzić na trzech płaszczyznach:

- organizacyjnej,
- finansowej,
- funkcjonalnej.

Przepisy ustaw o podatku dochodowym o i VAT nie regulują kwestii związanych z wyodrębnieniem majątku na ww. płaszczyznach. Kwestia ta była jednak przedmiotem licznych interpretacji organów podatkowych, które wskazują, jak należy rozumieć to pojęcie. Pomocna w analizie ww. kwestii może być np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29 września 2015 r. (sygn. IBPP3/4512-497/15/BJ) lub interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 25 lutego 2015 r. (sygn. IPTPB3/423-400/14-4/GG), w której czytamy:

Istotą (...) zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest to, że może ona funkcjonować zarówno w ramach już istniejącego przedsiębiorstwa jak i samodzielnie. Chodzi zatem o taką sytuację, aby zespół składników materialnych i niematerialnych był na tyle samodzielny, że może jako odrębne przedsiębiorstwo realizować zadania, do których został przeznaczony. (...)

Wydaje się, że wyodrębnienie organizacyjne ma miejsce wówczas, gdy zespół przedmiotowych składników w istniejącym przedsiębiorstwie ma swoją formę organizacyjną w strukturze organizacyjnej podatnika. Ocena ta musi być dokonana według podstawowego kryterium, tj. ustalenia jaką rolę składniki majątkowe i związane z nimi prawa materialne odgrywały w funkcjonowaniu dotychczasowego przedsiębiorstwa (na ile stanowiły wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość). Przykładowo, może to być oddział samodzielnie sporządzający bilans albo forma w mniejszym stopniu wyodrębniona. Na gruncie podatku dochodowego chodzi o takie wyodrębnienie organizacyjne, że zorganizowana część przedsiębiorstwa mogłaby funkcjonować jako samodzielne przedsiębiorstwo.

Podobnie jest w przypadku wyodrębnienia pod względem finansowym.

Wydaje się, że wystarczającą będzie sytuacja, w której określone przepływy finansowe można na podstawie prowadzonej przez podatnika ewidencji alokować do przedmiotowej części przedsiębiorstwa. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa (tak aby można było przejąć funkcje gospodarcze). Kryterium wyodrębnienia finansowego jest spełnione, jeśli podatnik prowadzi ewidencję zdarzeń gospodarczych w taki sposób, że możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa. (...)

Odnosnie wyodrębnienia funkcjonalnego – kryterium to sprowadza się do ustalenia, czy wyodrębniona organizacyjnie całość jest w stanie przejąć zadania oraz samodzielnie funkcjonować na rynku. Nie budzi bowiem wątpliwości to, że aby wydzielona część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych, musi ona posiadać potencjalną zdolność do niezależnego działania gospodarczego jako samodzielny podmiot gospodarczy.

Składniki majątkowe: materialne i niematerialne wchodzące w skład przedsiębiorstwa muszą zatem umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa.

UWAGA!

Zespół składników majątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinien zawierać także zobowiązania. Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie wymaga jednak, aby dla uznania aportu za zorganizowaną część przedsiębiorstwa w jego skład musiały wchodzić wszystkie zobowiązania, jakie związane są z daną częścią przedsiębiorstwa. To stanowisko potwierdza wyrok NSA z 12 maja 2011 r. (sygn. akt II FSK 2222/09).

3.2. Skutki w CIT w spółce wnoszącej aport w formie ZCP

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT przychodem jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Oznacza to, że w przypadku wniesienia aportu powstaje przychód w wysokości nominalnej wartości udziałów. Jednak przychód nie powstanie w przypadku objęcia udziałów lub akcji w zamian za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

3.3. Skutki w CIT w spółce otrzymującej aport ZCP

Spółka otrzymująca w postaci aportu środki trwale wchodzące w skład ZCP określa ich wartość początkową w wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport (art. 16g ust. 10a w związku z ust. 9 oraz art. 15 ust. 1s pkt 1 updop) i kontynuuje amortyzację na tych samych zasadach, na jakich dokonywał jej wspólnik wnoszący aport (art. 16h ust. 3a w związku z ust. 3 updop).

3.4. Aport ZCP a VAT

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów ustawy o VAT nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Dla celów VAT pojęcie „zbycie” należy rozumieć w sposób zbliżony do dostawy towarów (towarami są tu rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii), za którą generalnie uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Termin ten obejmuje zatem wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie ww. prawa. Do „transakcji zbycia” odniósł się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 maja 2015 r. (sygn. IBPP3/4512-134/15/LŻ). Czytamy w niej:

(...) Pojęcie „transakcji zbycia” należy rozumieć w sposób zbliżony do terminu „dostawy towarów” w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT; „zbycie” obejmuje wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem jak właściciel, np. sprzedaż, darowizna, przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego, czyli aportu.

(...) zorganizowana część przedsiębiorstwa jest towarem w rozumieniu przepisów ustawy, a zatem aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest kwalifikowany jak dostawa towarów. Tym samym czynność aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie jest świadczeniem usług. (...)

UWAGA!

Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jako swego rodzaju zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, pozostaje poza zakresem ustawy o VAT.

3.5. Aport ZCP a PCC

Zgodnie z art. 2 pkt 6 lit. c) ustawy o PCC nie podlegają podatkowi umowy spółki i ich zmiany związane m.in. z wniesieniem do spółki kapitałowej, w zamian za jej udziały lub akcje, przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części. Wyłączenie z PCC wniesienia w postaci aportu ZCP do spółki kapitałowej potwierdził

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 24 lutego 2012 r. (sygn. IPPB2/436-580/11-3/AF). Wskazał on, że:

Jeżeli przedmiotem aportu do spółki kapitałowej w zamian za jej udziały będzie zorganizowana część przedsiębiorstwa rozumiana jako część aktywów i pasywów spółki kapitałowej, która z organizacyjnego punktu widzenia stanowi jednostkę gospodarczą zdolną do niezależnej, samodzielnej działalności, to czynność opisana we wniosku będzie wyłączona z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie (...) art. 2 pkt 6 lit. c) tiret pierwsze ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. W konsekwencji podwyższenie kapitału zakładowego Spółki będzie stanowić zmianę umowy spółki niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (...).

Podsumowując:

- 1) w spółce wnoszącej aport, w przypadku objęcia udziałów lub akcji w zamian za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, przychód nie powstanie,
- 2) spółka otrzymująca w postaci aportu środki trwałe wchodzące w skład ZCP określi ich wartość początkową w wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu wnoszącego aport i będzie kontynuowała amortyzację na takich samych zasadach, na jakich dokonywał jej wspólnik wnoszący aport,
- 3) aport ZCP jako swego rodzaju zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa pozostaje poza zakresem ustawy o VAT,
- 4) aport ZCP jest również wyłączony z PCC.

4. Sprzedaż składników majątku otrzymanych w drodze aportu ZCP

4.1. Skutki w CIT

Sprzedaż środka trwałego skutkuje powstaniem po stronie spółki przychodu podatkowego, niezależnie od tego, czy ten składnik majątku został nabyty w drodze „zwykłego” zakupu czy aportem. Przychód powstaje na zasadach określonych w art. 12 ust. 3a ustawy o CIT, tj. w dniu wydania towaru, nie później niż w dniu wystawienia faktury (innej niż zaliczkowa) albo uregulowania należności przez nabywcę.

Zasadniczo przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Wartość rynkową określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia (art. 14 ustawy o CIT).

4.2. Koszty uzyskania przychodów

Jeżeli w momencie sprzedaży środek trwały nie został jeszcze całkowicie zamortyzowany, to w związku z jego sprzedażą należy zaprzestać dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Ostatniego odpisu spółka dokona w miesiącu sprzedaży środka trwałego.

Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w związku ze sprzedażą środka trwałego nabytego w drodze aportu ZCP uzależnione są od tego, kiedy miało miejsce to nabycie.

W zakresie ustalenia wartości kosztów uzyskania przychodów w związku ze sprzedażą środka trwałego nabytego w drodze aportu ZCP należy odnieść się do art. 15 ust. 1s i 1u ustawy o CIT. Pierwszy z tych przepisów określa zasady ustalania wartości poszczególnych składników nabytych w ramach aportu ZCP. Wskazano w nim, że wartości tych składników ustala się w wysokości:

- wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (podobny wniosek wypływa z art. 16g ust. 10a w powiązaniu z ust. 9 ww. ustawy),

- przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia – w przypadku pozostałych składników.

Natomiast stosownie do art. 15 ust. 1u ww. ustawy w przypadku zbycia składników majątku nabytych w wymieniony sposób koszty uzyskania przychodów ustala się w określonej wcześniej wysokości, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne.

W konsekwencji tych przepisów, sprzedając środki trwale nabyte uprzednio w drodze aportu ZCP, spółka powinna ustalić koszty uzyskania przychodów w wysokości wartości początkowej tych środków trwałych, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, dokonane od tych składników majątku. Chodzi tu o odpisy dokonane przez podatnika (tu: spółkę), jak i podmiot, który wniósł aport.

Do kwestii ustalania kosztów podatkowych w związku ze sprzedażą środka trwałego otrzymanego uprzednio w formie aportu przedsiębiorstwa odniósł się m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 18 lipca 2014 r. (sygn. ILPB4/423-220/14-2/DS). W interpretacji tej czytamy:

(...) w przypadku sprzedaży danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej Spółka – mając na uwadze art. 15 ust. 1s ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – powinna w pierwszej kolejności ustalić wartość początkową środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, otrzymanych aportami w postaci przedsiębiorstw, a następnie ustaloną w ww. sposób wartość początkową pomniejszyć o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych i uzyskaną różnicę – na podstawie art. 15 ust. 1u ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

(...) kosztem uzyskania przychodów z tytułu zbycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (...) w formie sprzedaży (...) będzie wartość początkowa zbywanego środka trwałego/wartości niematerialnej i prawnej, pomniejszona o sumę dokonanych od danego składnika majątkowego odpisów amortyzacyjnych. (...)

4.3. Skutki w VAT

W sytuacji gdy składnik majątku otrzymany w ramach aportu ZCP zostanie sprzedany już przez nowego właściciela, wówczas sprzedaż tę należy dla celów VAT rozliczać analogicznie jak sprzedaż towarów nabytych w drodze zwykłego zakupu. Sprzedaż taka jako dostawa towarów będzie zasadniczo podlegać opodatkowaniu VAT. Możliwość skorzystania z potencjalnych zwolnień z VAT omówiono w pierwszej części artykułu.

Przy ustalaniu momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT, podstawy opodatkowania, a także stawki podatkowej, stosuje się zasady ogólne, właściwe dla danego towaru.

Nabywca ZCP (do której stosuje się art. 6 pkt 1 ustawy o VAT) jest traktowany jako następca prawny podatnika dokonującego zbycia (dochodzi więc do sukcesji prawopodatkowej). Należy jednak podkreślić, że unormowanie zawarte w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT stanowi szczególne rozwiązanie w stosunku do przepisów Ordynacji podatkowej regulującej prawa i obowiązki następców prawnych (wyrok WSA we Wrocławiu z 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1789/11; prawomocny).

Mając na uwadze, że nabywca ZCP jest beneficjentem praw i obowiązków zbywcy, nabywca będzie zobowiązany do stosowania zasad opodatkowania VAT w stosunku do czynności związanych z nabytym mieniem na warunkach takich samych, jakie obowiązywałyby zbywcę, gdyby do tego zbycia nie doszło. Oznacza to więc, że zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT nabywca ZCP, jako następca zbywającego, jest zobowiązany, dokonując analizy spełnienia warunków zastosowania zwolnienia z VAT, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy, uwzględnić także ich spełnienie bądź niespełnienie przez poprzedniego właściciela nieruchomości (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 marca 2013 r., sygn. IPTPP2/443-1048/12-4/AW).

Podkreślić należy, że przesłanki określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT należy przeanalizować dla każdego ze sprzedawanych budynków/lokalii oddzielnie (może bowiem zdarzyć się taka sytuacja, że sprzedaż jednego lokalu w danym budynku będzie objęta zwolnieniem, a sprzedaż drugiego lokalu będzie opodatkowana VAT). Ponadto należy pamiętać o tym, że przy sprzedaży nieruchomości zabudowanej z podstawy opodatkowania

nie wyodrębnia się wartości gruntu, a do całości transakcji powinna zostać zastosowana stawka właściwa dla posadowionych na gruncie budynków/części tych budynków. Jeżeli budynki/części budynków będą opodatkowane stawką podstawową, to również sprzedaż gruntu, na którym posadowione są te budynki, będzie opodatkowana stawką 23%. Jeśli do budynków/części budynków będzie miało zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 lub pkt 10a ustawy o VAT, to także grunt będzie korzystał z tego zwolnienia.

Podsumowując:

1) w spółce sprzedającej wystąpi przychód i koszt w postaci niezamortyzowanej wartości nieruchomości (sprzedając środki trwałe nabyte uprzednio w drodze aportu ZCP, spółka ustali koszty w wysokości wartości początkowej tych środków trwałych, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne dokonane od tych składników majątku – chodzi tu o odpisy dokonane zarówno przez spółkę, jak i przez podmiot, który wniósł aport) oraz

2) w spółce sprzedającej nieruchomości wniesione jako aport ZCP sprzedaż będzie opodatkowana na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem okoliczności, że nabywca ZCP, jako następca zbywającego, jest zobowiązany, dokonując analizy spełnienia warunków zastosowania zwolnienia z VAT, uwzględnić także ich spełnienie bądź niespełnienie przez poprzedniego właściciela nieruchomości.

5. Leasing zwrotny

Leasing zwrotny polega na sprzedaży nieruchomości spółce leasingowej, a następnie podpisaniu umowy leasingu operacyjnego lub finansowego, na podstawie której firma nadal korzysta z tej samej nieruchomości.

W związku z tym, że przepisy o podatku dochodowym w sposób szczególny nie odnoszą się do leasingu zwrotnego, w takim przypadku w praktyce mamy do czynienia z kilkoma operacjami gospodarczymi i ich skutkami:

- 1) z zakupem, a następnie ze sprzedażą firmie leasingowej danego składnika majątku oraz
- 2) z odpłatnym korzystaniem z tego składnika majątku na podstawie umowy leasingowej, oraz
- 3) z ewentualnym wykupem składnika majątku po okresie korzystania na podstawie umowy leasingowej.

Ad 1. Skutki zakupu, a następnie sprzedaży firmie leasingowej danego składnika majątku

W razie sprzedaży środków trwałych (nieruchomości) wydatki na ich nabycie, pomniejszone o dokonane od nich odpisy amortyzacyjne, będą podlegać zaliczeniu do kosztów w momencie zbycia na rzecz firmy leasingowej.

Z chwilą sprzedaży środka trwałego na rzecz firmy leasingowej spółka powinna wykazać przychód, który stanowić będzie cena sprzedaży tego środka określona w umowie z firmą leasingową. Cena powinna być rynkowa.

Ad 2. Skutki odpłatnego korzystania ze składnika majątku na podstawie umowy leasingowej

Skutki w podatku dochodowym związane z odpłatnym korzystaniem ze składnika majątku na podstawie umowy leasingowej uzależnione są od treści i rodzaju zawartej umowy. To znaczy skutki podatkowe zawarcia umowy leasingu operacyjnego będą odmienne od skutków zawarcia umowy leasingu finansowego.

Z umową leasingu operacyjnego mamy do czynienia wówczas, gdy umowa spełnia co najmniej następujące warunki:

- została zawarta na czas oznaczony, przy czym jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, to okres, na jaki została zawarta, nie może być krótszy niż 40% normatywnego okresu amortyzacji objętych jej treścią składników majątku, a jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości, to okres ten nie może być krótszy niż pięć lat, oraz
- suma ustalonych opłat w umowie leasingu, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu.

W przypadku zawarcia umowy leasingu operacyjnego wynikające z niej opłaty za składnik majątku spółka będzie mogła w całości zaliczać do swoich kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Także wówczas, gdy wysokość tych opłat będzie różna. Taki sposób rozliczeń dotyczyłby również uiszczanego w związku z zawarciem umowy leasingowej tzw. czynszu inicjalnego, zwanego opłatą wstępną. W wyroku NSA z 1 kwietnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 841/13) sąd potwierdził, że opłata wstępna przy leasingu operacyjnym – podatkowo, a finansowym – bilansowo, podlega zaliczeniu do kosztu uzyskania przychodu w dniu jej ujęcia (pierwszego wpisania) w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury (rachunku). Bez znaczenia dla tej kwalifikacji pozostaje fakt, że dla celów bilansowych koszt ten wystąpi dopiero pod postacią amortyzacji.

W przypadku wykupu przedmiotu leasingu przez dotychczasowego leasingobiorcę cena nabycia przedmiotu leasingu w praktyce będzie ustalona poniżej ceny rynkowej.

W VAT leasing operacyjny stanowi świadczenie usług, więc zapłata VAT będzie rozłożona w czasie (stawka 23%). VAT będzie odliczany stopniowo z faktur z opłatami leasingowymi.

Z umową leasingu finansowego będziemy mieć do czynienia wówczas, gdy umowa będzie spełniać minimum następujące warunki:

- zostanie zawarta na czas oznaczony oraz
- suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu;
- umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Zawarcie umowy leasingu finansowego oznaczałoby, że spółka do swoich kosztów uzyskania przychodów nie zaliczałaby tej części opłaty wpłacanej do firmy leasingowej, która stanowiłaby spłatę wartości początkowej tego składnika majątku. Gdyby wartość takiej spłaty przypadająca na poszczególne opłaty nie była określona w umowie, wówczas zostałaby ustalona w częściach równych proporcjonalnie do okresu trwania umowy.

Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów części wartości opłat ponoszonych na rzecz firmy leasingowej byłoby rekompensowane jednak zaliczeniem do kosztów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tego środka trwałego.

W VAT leasing finansowy stanowi dostawę towarów i na zasadach ogólnych zostałaby ustalona stawka właściwa dla środka trwałego lub nawet zwolnienie z VAT.

Ponadto w momencie przeniesienia własności na korzystającego transakcja podlegałaby PCC według 2% stawki. Należy zaznaczyć, że leasing finansowy budynku oraz leasing gruntu stanowi dostawę towarów, o ile umowa leasingu przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione.

W praktyce wspomniana regulacja ustawy o VAT budzi wątpliwości co do kwalifikacji umowy leasingu finansowego. Leasingobiorca ma prawo skorzystać z opcji zakupu przedmiotu leasingu po zakończeniu realizacji umowy leasingu, nie jest jednak z góry przesądzone, że z tego prawa skorzysta. Nie można zatem stwierdzić, że zapłata ostatniej raty powoduje przeniesienie prawa własności.

Niejasne jest także, czy opcję zakupu należy traktować jako normalne zdarzenie przewidziane umową, w następstwie którego prawo własności zostaje przeniesione. Wątpliwości przy kwalifikowaniu umów leasingu finansowego budynków i leasingu gruntów dla celów VAT wystąpić mogą także w przypadku opcji zakupu, która jest przedmiotem odrębnej umowy i nie stanowi zdarzenia przewidzianego w umowie leasingu.

W praktyce przyjmuje się, że leasing operacyjny budynków jest opodatkowany VAT jak usługa, a leasing finansowy budynków i leasing gruntów – jak dostawa towarów.

Ad 3. Skutki ewentualnego wykupu przez spółkę składnika majątkowego po okresie korzystania z niego na podstawie umowy leasingowej

Gdyby po okresie, na jaki umowa leasingowa była zawarta, spółka dokonała wykupu składnika majątku użytkowanego wcześniej na podstawie tej umowy, skutki wykupu byłyby uzależnione od rodzaju umowy leasingowej. W przypadku wykupu po upływie okresu umowy leasingu operacyjnego poniesione w związku z tym wykupem wydatki spółka powinna zakwalifikować do „wydatków na nabycie środka trwałego”. Nieruchomość powinna zostać wprowadzona do ewidencji jako środek trwały i amortyzowana.

Z kolei w przypadku wykupu składnika majątku użytkowanego wcześniej na podstawie umowy leasingu finansowego poniesione w związku z takim wykupem wydatki podlegałyby podatkowej kwalifikacji podobnie jak inne opłaty ponoszone na rzecz firmy leasingowej, czyli w części stanowiącej spłatę wartości początkowej składnika majątku nie stanowiłyby kosztu uzyskania przychodów.

Tę ocenę skutków podatkowych potwierdzają interpretacje indywidualne, np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 14 stycznia 2015 r. (sygn. IPTPB3/423-364/14-2/KC) czy interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 kwietnia 2014 r. (sygn. ILPB1/415-128/14-4/AA).

Należy zaznaczyć, że po upływie podstawowego okresu umowy budynek może być zbyty na rzecz dotychczasowego leasingobiorcy. Wówczas przychodem ze zbycia budynku będzie u leasingodawcy ustalona w umowie cena, nawet gdy znacznie odbiega od wartości rynkowej budynku. Ponadto w momencie przeniesienia własności na korzystającego transakcja podlegałaby PCC według 2% stawki.

Podsumowując:

- 1) w spółce sprzedającej wystąpi przychód i koszt w postaci niezamortyzowanej wartości nieruchomości oraz prawdopodobnie zwolnienie z VAT, a skutki korzystania i później wykupu przedmiotu leasingu będą odpowiednio odmienne dla leasingu operacyjnego i finansowego,
- 2) w spółce kupującej nieruchomości staną się przedmiotem leasingu i będą odpowiednio odmienne dla leasingu operacyjnego i finansowego.

Ewa Leszczyńska

doradca podatkowy

Źródło: **INFORLEX.PL Ekspert** publikacja z serii INFORLEX
Copyright © 2016 INFOR PL S.A. Wszelkie prawa zastrzeżone.