

Dopłaty do kapitału spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – aspekt bilansowy i podatkowy

Wstęp

Zawirowania na rynkach finansowych obserwowane w ostatnich latach spowodowały, iż przedsiębiorstwa w Polsce mają coraz większe kłopoty w pozyskiwaniu kapitału potrzebnego do prowadzenia i rozwijania swojej działalności. Zarówno banki jak i inwestorzy bardzo ostrożnie podejmują decyzje o zaangażowaniu swoich środków. To powoduje, iż właściciele spółek często są zmuszeni do powiększania źródeł finansowania majątku poprzez zwiększenie własnego udziału w spółce. W praktyce gospodarczej coraz częściej spotykane są dopłaty do kapitału jako alternatywny sposób na uposażenie spółek kapitałowych w potrzebne środki. Dopłaty do kapitału mogą pokryć stratę z poprzednich okresów i tym samym poprawić strukturę kapitałów własnych mogą być również źródłem finansowania działalności bieżącej lub inwestycyjnej.

Aktualny stan regulacji prawnych powoduje, że wykorzystanie dopłat do kapitału jest już dużo bezpieczniejsze a ryzyko związane z błędną interpretacją przepisów gospodarczych w tym zakresie zmalało. Pomimo tego w literaturze fachowej można spotkać się z różnym, często sprzecznym opisem sposobu księgowania przedmiotowych operacji.

Celem artykułu jest przedstawienie ujęcia operacji związanych z wniesieniem dopłaty do kapitału w spółce kapitałowej zarówno w księgach podmiotu otrzymującego dopłaty jak i je przekazującego. Istotną częścią artykułu jest opis podatkowego aspektu operacji związanych z dopłatami.

Dla przejrzystości opisywana w artykule problematyka została zawężona do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością choć może ona dotyczyć również innych form spółek kapitałowych¹.

1. Istota dopłat do kapitału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

Do właściwego ujęcia w księgach operacji związanych z dopłatami do kapitału spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym wartości będących pochodnymi tych operacji konieczne jest określenie istoty prawnej i ekonomicznej dopłat do kapitału.

Głównym celem dopłat do kapitału jest zasilenie w środki finansowe spółek kapitałowych przez współników. Instytucja dopłaty pozwala na uzyskanie środków przez spółkę w znacznie prostszy i szybszy sposób niż poprzez for-

* Dr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, grzegorz@bucior.pl

** Dr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, kotyla@kwantum.gda.pl

¹ Zob. R. Potrzeszcz, Kapitały własne spółek handlowych, SKwP, Warszawa 2003, s. 35.

malne zwiększenie kapitału zakładowego oferując jednocześnie łatwiejszą i szybszą procedurę ewentualnego odzyskania wniesionych środków przez wspólników.

W ujęciu prawnym kwestie związane z wniesieniem dopłat do kapitału spółki z o.o. regulują przepisy Kodeksu spółek handlowych (ksh)². W literaturze przedmiotu zauważa się, że dopłaty są swym charakterem prawnym w pewnym stopniu zbliżone do wpłat pokrywających udziały w kapitale zakładowym, gdyż powiększają aktywa spółki³. Uzyskane dzięki procedurze dopłat środki finansowe powiększają kapitał własny spółki i mogą być przez nią wykorzystane na finansowanie inwestycji, bieżącej działalności czy też pokrycie strat co może prowadzić do zwiększenia wiarygodności w oczach kredytodawców lub inwestorów. Dopłaty zwiększają zasoby majątkowe spółki ale nie wpływają na jej strukturę właścicielską. Doktryna prawna traktuje w związku z tym dopłaty jako odrębny rodzaj świadczenia, mającego cechy zarówno pożyczki jak i kapitału zakładowego⁴.

Podstawową cechą dopłat jest ich czasowy i zwrotny charakter, bowiem zgodnie z art. 179 § 1 ksh, dopłaty mogą być zwracane wspólnikom, jeżeli nie są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Tym samym wspólnicy mogą w każdej chwili zdecydować o wycofaniu dopłat w wysokości przekraczającej skumulowaną stratę z poprzednich okresów. W konsekwencji, chociaż dopłaty są swym charakterem zbliżone do wpłat pokrywających udziały spółki, różnią się od nich tym, że nie są bezzwrotne. Dopłaty nie powodują zwiększenia kapitału zakładowego lecz wpływają na poziom kapitału rezerwowego. Kapitał rezerwowy spółki odmiennie do kapitału zakładowego nie ma charakteru obligatoryjnego, a jego wysokość nie podlega zgłoszeniu do sądu rejestrowego. Jego celem jest między innymi pokrywanie strat jakie mogą powstać w toku działalności spółki. Wprawdzie zarówno kapitał zakładowy jak i rezerwowy pełni funkcję gwarancyjną, trzeba jednak podkreślić, że jest ona inaczej rozumiana. Konstrukcja prawna spółki z ograniczoną odpowiedzialnością daje jej wierzycielom gwarancję, że przewidziany w umowie spółki kapitał zakładowy został wniesiony i zabezpiecza ich interesy. Takiej cechy nie mają dopłaty. Umowa spółki nie musi przewidywać obowiązku dopłat wspólników, a jeżeli nawet taki obowiązek zawiera, to wierzyciele spółki nie mają możliwości wpływania na decyzje wspólników o wniesieniu lub zwrocie dopłat. Tym samym dopłaty realizują funkcję gwarancyjną jedynie pośrednio poprzez zwiększenie majątku i w konsekwencji możliwości zaspokojenia ewentualnych roszczeń wierzycieli.

Zgodnie z art. 177-179 ksh możliwość uchwalania dopłat do kapitału musi być wyraźnie określona w umowie spółki. Brak umownego zapisu w tej kwestii

² Dz. U. z roku 2000 nr 94 poz. 1037 z późniejszymi zmianami.

³ Zob. M. Rodzyńkiewicz, Kodeks spółek handlowych-komentarz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005, s. 278-279.

⁴ Zob. J. A. Strzępka i inni, Kodeks spółek handlowych-komentarz orzecznictwo, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 489-490.

nie pozwala na nałożenie obowiązku dopłat. Sam obowiązek nakładany jest na wspólników poprzez odpowiednią uchwałę co jest wyłączną prerogatywą wspólników⁵. Natomiast wykonanie uchwały należy do kompetencji zarządu spółki. To zarząd jest zobligowany do wezwania wspólników do spełnienia świadczenia w terminie i formie wskazanej w uchwale. Zarząd jest również zobowiązany do naliczenia i uzyskania odsetek lub odszkodowań w sytuacji, gdy wspólnik spóźni się z zapłatą.

Zgodnie z trybem określonym w ksh uchwała może zostać powzięta zarówno w trakcie zgromadzenia wspólników jak i bez zgromadzenia. W pierwszym przypadku do ważności uchwały w sprawie dopłaty wymagana jest bezwzględna większość głosów, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. W drugim przypadku uchwała będzie skuteczna jeśli:

- wszyscy wspólnicy wyrażą na piśmie zgodę na uchwałę,
- wszyscy wspólnicy wyrażą na piśmie zgodę na głosowanie pisemne i w efekcie tego głosowania uchwała uzyska bezwzględną większość głosów (chyba że umowa spółki stanowi inaczej).

Ksh narzuca konieczność ujęcia w uchwale wysokości oraz terminu wniesienia dopłaty przy czym dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników proporcjonalnie w stosunku do ich udziałów. Obowiązek wniesienia dopłat można nałożyć wyłącznie na wszystkich wspólników.

Do wyłącznej kompetencji wspólników należy decyzja co do zwrotu wniesionych uprzednio dopłat. W myśl art. 179 § 1 ksh zwrot dopłat może być dokonany pod warunkiem, że nie są one wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Zasadne jest w związku z tym wcześniejsze pokrycie ewentualnej straty tak aby na moment powzięcia uchwały w sprawie zwrotu dopłaty w ewidencji nie widniał ujemny wynik finansowy z poprzednich okresów. Dodatkowo, art. 189 § 2 ksh zastrzega, iż wspólnicy nie mogą otrzymywać wypłat z majątku spółki potrzebnego do pełnego pokrycia kapitału zakładowego. W tym kontekście ujemna wartość w pozycji bilansu „należne ale nie wniesione wpłaty na poczet kapitału podstawowego” blokuje możliwość zwrotu dopłat.

Zgodnie z art. 179 § 2 ksh termin zwrotu dopłat nie może być krótszy niż miesiąc od dnia ogłoszenia o zamierzonym zwrocie w piśmie przeznaczonym do ogłoszeń spółki.

Istotną cechą zwracanych dopłat jest ich immanentny związek z aktualnymi wspólnikami posiadającymi udziały w dniu powzięcia uchwały o zwrocie. Tylko oni są uprawnieni do zwrotu dopłat niezależnie od tego kto je faktycznie wniósł.

2. Ewidencja dopłat do kapitału w spółce otrzymującej

Ustawa o rachunkowości (uor)⁶ traktuje dopłaty do kapitału jako element kapitałów własnych. W literaturze przedmiotu można się spotkać z wątpliwo-

⁵ Zob. M. Litwińska, Kodeks spółek handlowych-komentarz, C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 489.

⁶ Ostatni tekst jednolity: Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późniejszymi zmianami.

ściami co do tak przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania⁷. Krytycy takiego podejścia wskazują na istotną różnicę pomiędzy innymi elementami kapitału własnego (dotyczy to w szczególności kapitału zakładowego) a dopłatami polegającą na znacznie większej łatwości ich zwrotu udziałowcom. Wydaje się jednak, iż zaliczanie dopłat do kapitału własnego jest uzasadnione ponieważ:

- prawo do ich zwrotu jest jednym z uprawnień wspólników opartych na strukturze kapitału zakładowego,
- obowiązek wniesienia dopłat może zostać nałożony wbrew woli wspólnika,
- wprawdzie kodeks spółek handlowych wskazuje na możliwość oprocentowania dopłat jednak poza tym atrybutem dopłaty nie wykazują innych cech właściwych dla pożyczek, na przykład nie ma zobowiązania do zwrotu świadczenia,
- łatwość transferu do udziałowca nie jest charakterystyczna jedynie dla dopłat – podobna istnieje dla zysku,
- konwersja dopłaty na kapitał zakładowy jest znacznie prostsza w sferze formalno-prawnej niż zamiana zobowiązania na kapitał zakładowy⁸.

Obowiązujący od 1 stycznia 2004 roku art. 36 ust. 2e uor jednoznacznie określa sposób ujawnienia dopłat w bilansie przedsiębiorstwa co w konsekwencji narzuca właściwy sposób ewidencji. Zgodnie z tym przepisem dopłaty do kapitału ujmowane są w kapitałach rezerwowych od momentu powzięcia uchwały wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością określającej termin i wysokość dopłat. Wartość tych dopłat będzie powiększała kapitał rezerwowy z dopłat wspólników tak długo dopóki dopłaty nie zostaną rozdysponowane w sposób uzasadniający ich odpisanie. Chodzi tutaj przede wszystkim o przeznaczenie dopłat na pokrycie straty⁹.

Brak wniesienia uchwalonych dopłat skutkuje koniecznością wykazania ujemnej wartości w dodatkowej pozycji kapitałów własnych „Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego”. Tym samym w kapitałach własnych prezentowane są ostatecznie jedynie dopłaty wniesione, które nie zostały spożytkowane na pokrycie straty.

Rysunek 1 prezentuje sposób ewidencji operacji związanych z dopłatami w spółce je otrzymującej.

Zawarta w rysunku nr 1 operacja 4 odpowiada pokryciu kapitału w formie przelewu bankowego. W praktyce możliwe jest również świadczenie wspólnika wpłatą gotówkową lub poprzez potrącenie wymagalnej wierzytelności wspólnika od spółki. Realizacja obowiązku dopłaty poprzez potrącenie należności zo-

⁷ Przykładowo: A. Bernaziuk „Kapitał rezerwowy w spółce z ograniczoną” „Rachunkowość” 5/2006, Difin, s. 31.

⁸ Szerzej w: K. Skawiańczyk, Podwyższenie kapitału zakładowego przez konwersję wierzytelności Cz. I, Monitor Prawniczy 2/2000, s. 18 lub A. Partyka, Podwyższenie kapitału zakładowego w spółce z o.o. – wybrane aspekty prawno-podatkowe, Monitor Rachunkowości i finansów 10/2007, s. 28.

⁹ Zob. A. Helin i inni, Kapitały własne w świetle prawa handlowego, bilansowego i podatkowego w różnych formach działalności gospodarczej, Difin, Warszawa 2006, s. 183.

stała potwierdzona uchwałą Sądu Najwyższego¹⁰. Alternatywne w stosunku do przelewu bankowego wniesienie dopłaty będzie skutkowało zapisem debetowym czwartej operacji z rysunku nr 1 na koncie: Kasa lub Rozrachunki z udziałowcami. Stosując regułę analogii można również założyć, iż podobna kompensata jest możliwa również w przypadku rozliczeń zwrotu dopłaty.

Rysunek 1. Ewidencja dopłat do kapitału w otrzymującej je spółce z o.o.

Kapitał rezerwowy z dopłat		Rozrachunki z udziałowcami	
5	1	1	4
6		7	6
		8	10
		9	
Rachunek bankowy		Rozliczenie wyniku finansowego	
4	7		5
Rozrachunki z Urzędem Skarbowym		Pozostałe koszty operacyjne	
	2	2	
		3	
Pozostałe rozrachunki		Przychody finansowe	
	3		9
Koszty finansowe		Pozostałe przychody operacyjne	
10			8

Objaśnienia:

1. Uchwała wspólników o dopłacie do kapitału – księgowanie w dniu powzięcia uchwały.
2. Podatek od czynności cywilno-prawnych – księgowanie w dniu powstania obowiązku podatkowego.
3. Inne koszty związane z uchwaleniem i wniesieniem dopłat do kapitału - księgowanie w dniu poniesienia kosztu.
4. Wpłata dopłaty przez udziałowca.
5. Pokrycie straty z lat ubiegłych dopłatą do kapitału – księgowanie w dniu rozporządzenia dopłatą przez zarząd spółki lub w dniu powzięcia stosownej uchwały wspólników.
6. Uchwała wspólników o zwrocie dopłat do kapitału – księgowanie w dniu powzięcia uchwały.
7. Zwrot dopłat wspólnikowi.
8. Odsetki od nieterminowego uregulowania dopłaty przez wspólnika.
9. Odszkodowania od nieterminowego uregulowania dopłaty przez wspólnika.
10. Odsetki należne wspólnikowi od zaangażowania finansowego.

Źródło: opracowanie własne

3. Ewidencja dopłat do kapitału w podmiocie przekazującym

Sposób ujęcia wnoszonych dopłat do kapitału w księgach podmiotu otrzymującego dopłaty nie wzbudza większych kontrowersji. Inaczej jest w przypadku ujęcia operacji związanych z dopłatami w podmiocie je otrzymującym.

Niektórzy autorzy wskazują na wynikowy charakter przekazania i zwrotnego otrzymania dopłat traktując wniesienie dopłaty jako koszt finansowy nie-

¹⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 12-01-2010, sygn. akt III CZP 117/09.

zależnie od celu w jakim dopłata jest dokonywana¹¹. W konsekwencji, późniejszy zwrot dopłaty stanowić ma dla udziałowca przychód z operacji finansowych. Analiza istoty wniesienia i późniejszego ewentualnego zwrotu dopłaty nakazuje jednak ostrożność w zaliczaniu tych operacji do wyniku finansowego.

Wydaje się, iż właściwe ujęcie w księgach wniesionej dopłaty zależy powinno od stwierdzenia możliwości zwrotu dopłaty. Bezwarunkowe zaliczenie każdej wniesionej dopłaty do kosztów okresu może stać w sprzeczności z przepisami ustawy o rachunkowości. Wątpliwości budzi przede wszystkim spełnienie warunku zmniejszenia aktywów lub zwiększenia pasywów jakim charakteryzować się musi koszt lub strata w myśl art. 3 ust. 1 pkt. 31 uor. Koszt powstaje jedynie wówczas, gdy ma miejsce zmniejszenie wartości aktywów (zwiększenie zobowiązań). W sytuacji gdy korekta taka nie następuje, rachunkowość nie odnotowuje ponoszenia kosztu¹². Tymczasem podmiot przekazujący dopłatę podmiot nabiera praw do ich zwrotu a prawo takie wyczerpuje znamiona aktywów. Jak wcześniej wskazano nie są to jednak uprawnienia bezwarunkowe i wygasają w stosunku do całości lub części wartości dopłaty w przypadku:

- przeznaczenia dopłaty na pokrycie straty,
- sprzedaży całości lub części udziałów w kapitale zakładowym spółki.

Utrata możliwości odzyskania dopłaty powinna skutkować zaliczeniem utraconej wartości w ciężar kosztów finansowych. W takiej bowiem sytuacji nakład wspólnika w postaci dopłaty do kapitału, który mógł być traktowany jako zasób majątkowy traci podstawowy atrybut aktywów jakim jest przyszłe osiągnięcie korzyści¹³.

Rysunek 2 przedstawia sposób ujęcia operacji związanych z uchwaleniem, wniesieniem, spożytkowaniem i zwrotem dopłaty do kapitału z punktu widzenia podmiotu będącego udziałowcem w spółce otrzymującej dopłatę.

W rysunku nr 2 pominięto księgowanie związane z różnicami kursowymi – w przypadku ich wystąpienia w związku z płatnościami realizowanymi w obcych walutach właściwą korespondencją kont jest: Pozostałe rozrachunki/Koszty lub przychody finansowe.

Wartość prawidłowo uchwalonych i wniesionych dopłat powinna zostać ujawniona w bilansie przedsiębiorstwa jako długoterminowe aktywa finansowe jako, że dopłaty wykazują więcej cech wpłat na kapitał zakładowy niż cech pożyczki. W inny sposób należałoby prezentować dopłaty, które zostały wniesione niezgodnie z przepisami ksh – w tym wypadku właściwa byłaby pozycja należności długoterminowe.

¹¹ Przykładowo: Z. Fedak, Rachunek zysków i strat, Rachunkowość zamknięcie roku 2010, Rachunkowość Sp.z o.o., Warszawa 2010, s. 180 i W. Charzykowska, Jak ujmować w księgach dopłaty do kapitału, Biuletyn Rachunkowości 7/2008, Wydawnictwo Infor, s. 15

¹² J. Gierusz, Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2005, s. 54.

¹³ A. Jarugowa, T. Martyniuk, (red), Komentarz do ustawy o rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2002, s. 69.

Rysunek 2. Ewidencja dopłat do kapitału w podmiocie przekazującym

Pozostałe rozrachunki		Długoterminowe inwestycje finansowe	
2	1	1	4
5	3		5
9	6	Koszty finansowe	
	7	3	
	8	4	
Rachunek bankowy		Przychody finansowe	
6	2		9
		Pozostałe koszty operacyjne	
		8	

Objaśnienia:

1. Uchwała wspólników o dopłacie do kapitału – księgowanie w dniu powzięcia uchwały.
2. Wniesienie dopłaty przelewem bankowym.
3. Koszty związane z uchwaleniem i wniesieniem dopłat do kapitału - księgowanie w dniu poniesienia kosztu.
4. Odpis dopłaty w ciężar kosztów związany z utratą zdolności do zwrotu - księgowanie w dacie powzięcia informacji o utracie zdolności do zwrotu.
5. Uchwała o zwrocie dopłaty – księgowanie w dniu powzięcia uchwały.
6. Zwrot dopłaty na rachunek bankowy.
7. Odsetki od nieterminowego uregulowania dopłaty.
8. Odszkodowanie od nieterminowego uregulowania dopłaty.
9. Odsetki od przekazanej dopłaty.

Źródło: opracowanie własne

4. Podatkowy aspekt dopłat do kapitału

Możliwość powstania zobowiązań podatkowych jako konsekwencji korzystania z różnych sposobów zasilania spółek w środki jest często kluczowym czynnikiem przy podejmowaniu decyzji przez wspólników w tym zakresie. W tym kontekście należy rozpoznać obowiązek podatkowy związany z dopłatami do kapitału w odniesieniu do:

- podatku dochodowego,
- podatku od czynności cywilno-prawnych,
- podatku od towarów i usług.

Procedura związana z wnoszeniem, otrzymaniem i zwrotem dopłat do kapitału w najistotniejszy sposób odnosi się do podatku dochodowego. Chodzi tutaj przede wszystkim o ewentualność powstania:

- przychodu w spółce otrzymującej dopłatę z tytułu wpływu środków pieniężnych,
- kosztu uzyskania przychodu w podmiocie przekazującym dopłatę z tytułu wydatkowanych środków pieniężnych,
- kosztu uzyskania przychodu w spółce zwracającej dopłatę z tytułu wydatku z tym związanego,
- przychodu w podmiocie otrzymującym zwrot dopłaty,

- kosztu uzyskania przychodu w spółce otrzymującej dopłatę z tytułu odsetek z racji korzystania z otrzymanych środków,
- przychodu od nieodpłatnego korzystania z środków z dopłaty w przypadku gdy spółka je otrzymująca nie uiszcza odsetek,
- przychodu od otrzymanych odsetek za przekazaną przez podmiot dopłatę,
- kosztu uzyskania przychodu w podmiocie przekazującym dopłatę z racji dodatkowych kosztów ponoszonych w związku z dopłatami,
- kosztu lub przychodu ich uzyskania z tytułu różnic kursowych jeśli transfery pieniężne związane z dopłatami były dokonywane w walutach obcych.

Wniesienie do spółki z o.o. dopłat przez wspólników jest otrzymaniem przez nią środków finansowych a taka operacja co do zasady stanowi przychód w myśl art. 12 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updop)¹⁴. Jednakże art. 12 ust. 4 pkt. 11 updop odnoszący się do kwestii środków uzyskiwanych z tytułu dopłat wyłącza z zakresu przychodów te dopłaty, których wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach (chodzi o przepisy ksh). Tym samym niezależnie od celu czy faktycznego sposobu rozdysponowania, otrzymana dopłata nie powiększa przychodów do opodatkowania w spółce ją otrzymującej.

Brzmienie art. 12 ust. 4 pkt. 11 updop rodzi wątpliwość, jak rozliczyć podatkowo dopłaty, które zostały przekazane z naruszeniem przepisów ksh. Dopłaty takie mogą być traktowane jako:

- 1) przychody opodatkowane w myśl ogólnej reguły zawartej w art. 12 ust. 1 pkt 1 updop,
- 2) pożyczka otrzymana od wspólników wyłączona z przychodów na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 1 updop.

Pierwszy wariant jest preferowany w interpretacjach organów skarbowych. W myśl drugiego podejścia, uznaje się, że dopłata wniesiona niezgodnie z przepisami ksh staje się pożyczką otrzymaną od wspólnika przez spółkę z o.o. oprocentowaną lub nie w zależności od charakteru danej dopłaty. W przypadku, gdy dopłata nie jest oprocentowana co w praktyce występuje zdecydowanie częściej, opodatkowane powinny być nieodpłatne świadczenia w postaci odsetek za korzystanie z obcego kapitału¹⁵.

Wydaje się, iż właściwym jest zaliczenie dopłat wniesionych do spółki z naruszeniem ksh do przychodów opodatkowanych jedynie w sytuacji gdy przeznaczone zostały one na pokrycie straty, czyli utraciły swoją zdolność do zwrotu. W przypadku gdy ta zdolność formalnie istnieje, dopłatę wniesioną z naruszeniem ksh należy traktować jako pożyczkę i ewentualnie opodatkować uzyskanie nieodpłatnych świadczeń z tytułu bezodsetkowego korzystania ze środków. Jednocześnie należy mieć świadomość, iż kwestia opodatkowania takich dopłat nie jest literalnie uregulowana w updop więc dla uniknięcia ryzyka podatkowego należy skorzystać z procedury uzyskania (i ewentualnego odwoła-

¹⁴ Dz. U. z roku 2000 nr 54 poz. 654, z późniejszymi zmianami.

¹⁵ Takie wnioski wynikają z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1871/07.

nia) interpretacji indywidualnej wydawanej przez organ skarbowy.

Wydatki na pokrycie dopłat uchwalonych przez wspólników nie są kosztami uzyskania przychodów u tych wspólników co w sposób jednoznaczny określa art. 16 ust. 1 pkt. 53 u.d.p.o. Pojawia się jedynie wątpliwość co do dopłat przekazanych z naruszeniem przepisów ksh. Stosując zasadę analogii, wydatek z tytułu takich dopłat należałoby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w sytuacji gdyby wpływy z dopłat w spółce je otrzymującej zostały zaliczone do przychodów opodatkowanych.

Zwroty dopłat wniesionych zgodnie z przepisami ksh mają neutralny podatkowo charakter w odniesieniu do podatku dochodowego. W przypadku zwrotu dopłat wniesionych niezgodnie z przepisami ksh można wskazać na następujące reguły:

- 1) zwrot dopłaty wcześniej ujętej w przychodach opodatkowanych będzie stanowił koszt uzyskania przychodu w spółce zwracającej dopłatę,
- 2) zwrot dopłaty potraktowanej jako pożyczka nie będzie kosztem uzyskania przychodu w spółce zwracającej dopłatę,
- 3) otrzymanie zwróconej dopłaty zakwalifikowanej w momencie wniesienia do kosztów uzyskania przychodu należy opodatkować,
- 4) otrzymanie zwróconej dopłaty nie zakwalifikowanej w momencie wniesienia do kosztów uzyskania przychodu nie podlega opodatkowaniu.

Niestety pierwsza reguła bywa podważana przez organy skarbowe czego przykładem jest interpretacja wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu 21-04-2009 r., nr ILPB3/423-94/09-4/DS, z której wynika, że nie stanowią kosztów uzyskania przychodów zwroty dopłat, wcześniej przy wniesieniu zaliczonych do przychodów.

Uzyskaniu przez spółkę środków z tytułu dopłat wspólników zwykle towarzyszy poniesienie kosztów z tym związanych takich jak: podatek od czynności cywilnoprawnych, koszty obsługi prawnej, koszty zgromadzenia wspólników itp. Pomimo zwykle wyraźnego związku pomiędzy takimi kosztami a korzyściami jakie spółka ma osiągnąć z uzyskanych dopłat organy podatkowe uważają, że koszty te nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów¹⁶. Fiskus uważa, że, podobnie jak w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego, skoro dopłaty nie stanowią przychodu do opodatkowania więc koszty na pozyskanie dopłat powinny być wyłączone z zakresu kosztów uzyskania przychodów. Trudno się zgodzić z takim podejściem wiedząc, iż za koszty uzyskania przychodów u.d.p.o. przyjmuje też koszty związane z przychodami w sposób pośredni – wystarczy wykazanie dodatniego wpływu na źródła przychodów. Takie też stanowisko zwykle zajmuje wymiar sprawiedliwości w sporach organów skarbowych z podatnikami eksponując celowość takich wydatków i ich

¹⁶ Przykładowo takie stanowisko wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 22-12-2008 nr IBPB3/423-863/08/BG, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacjach indywidualnych z 9-06-2008 nr IP-PB3-423-424/08-2/ER i 16-06-2008 nr IP-PB3-423-456/08-2/MK.

związek z zachowaniem, zabezpieczeniem lub utworzeniem źródeł przychodów¹⁷.

Dopłaty wnoszone do spółki z o.o. mogą być oprocentowane bądź też nie podlegać oprocentowaniu w zależności od zapisów w umowie spółki. W praktyce zdecydowana większość dopłat ma nieoprocentowany charakter. W takiej sytuacji pojawiały się próby organów skarbowych zmierzające do opodatkowania przychodów z nieodpłatnych świadczeń co należy ocenić negatywnie w świetle aktualnie obowiązujących regulacji podatkowych¹⁸.

Wypłata odsetek udziałowcom może rodzić obowiązek podatkowy w spółce jako płatnika zryczałtowanego podatku z tytułu:

- przychodów osób fizycznych na podstawie art. 30a ustawy z o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁹,
- innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na podstawie art. 22 ust.1 updop.

Dokładne określenie obowiązków podatkowych z powyższych tytułów wymaga głębszej analizy powodu naliczenia i wypłaty odsetek.

W ramach procedury wnoszenia dopłaty może pojawić się problem naliczenia i obciążenia odsetkami bądź odszkodowaniami udziałowców w przypadku gdy ci nie dochowują terminów określonych w uchwale regulującej obowiązek i tryb przekazania dopłaty. Z drugiej strony spółka może być obciążana dodatkowymi odsetkami jeśli zarząd spóźnia się z wykonaniem uchwały o zwrocie odsetek. W tych przypadkach wpływ odsetek i odszkodowań na podatek dochodowy jest podobny do wpływu na dochód odsetek wynikających z umowy spółki. Updop wskazuje na możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów faktycznie zapłaconych odsetek, z wyjątkiem określonych w przepisach art. 16 ust. 1 tej ustawy. W ramach tego szczególnego przepisu odsetki wypłacone udziałowcom spółki z o.o. od dopłat wniesionych do spółki nie stanowią dla spółki kosztów uzyskania przychodów na co wskazuje jego punkt 13a²⁰.

Istotnym zagadnieniem w opodatkowaniu dochodów spółki mogą mieć różnice kursowe powstające przy transferach pieniędzy opiewających w walutach obcych. Kwestię wpływu ewentualnych różnic kursowych na dochód do opodatkowania należy rozpatrywać w podobny sposób jak w przypadku kosztów ponoszonych w związku z dopłatami. Nie widać racjonalnego powodu dla którego dodatnie różnice kursowe nie miałyby powiększać dochodu do opodatkowania a ujemne jego pomniejszać. Należy jednak pamiętać, iż, szczególnie w drugim przypadku, organy skarbowe mogą mieć odmienne zdanie.

¹⁷ Przykładowo: wyrok WSA z 28-02-2008 w Warszawie sygn. akt III SA/Wa 1982/07, wyrok WSA w Szczecinie z 21-06-2007 sygn. akt I SA/Sz 643/05.

¹⁸ Zob. Dopłaty od wspólników w spółce z o.o., Biuletyn Informacyjny nr 27 z 20-09-2009, *Go-fin*, s. 12.

¹⁹ Dz. U. z 2010 r. nr 51, poz. 307 z późniejszymi zmianami.

²⁰ Zob. A. Daraż, Dopłaty w spółkach kapitałowych – analiza wybranych aspektów podatkowych, *Monitor Podatkowy* 9/2000, s. 9.

Dopłaty ani ich zwrot nie stanowią kategorii podlegającej opodatkowaniu VAT na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług²¹. Nie są one bowiem ani dostawą towarów, odpłatnym świadczeniem usług czy też obrotem, który ma bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów lub usług świadczonych przez podatnika. Pewnego rodzaju wątpliwość może pojawić się w odniesieniu do dopłat wniesionych z naruszeniem przepisów ksh. Chodzi o ewentualność zaliczenia takich dopłat do pożyczek i jako takich objętych zakresem przedmiotowym ustawy o VAT. Wydaje się jednak, iż jest to interpretacja zbyt daleko idąca, stojąca w sprzeczności z istotą krajowych jak i wspólnotowych regulacji z zakresie VAT.

Wniesienie dopłaty do spółki z o.o. rodzi obowiązek naliczenia i zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Ciężar tej daniny dotyka spółkę otrzymującą dopłatę. Wynika to z zapisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (uopocc)²² traktujących dopłaty do kapitałów jako zmianę umowy spółki kapitałowej podlegającą opodatkowaniu – stanowi tak art. 1 ust. 3 pkt. 2 uopocc. Podstawą opodatkowania jest kwota dopłat wynikająca z uchwały wspólników a stawka podatku wynosi 0,5% podstawy. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą podjęcia uchwały o wniesieniu dopłat natomiast zobowiązanie podatkowe powstaje 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, który to termin jest tożsamy z momentem złożenia deklaracji podatkowej PCC-3.

Zakończenie

Wspólnicy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością chcąc uposażyć ją w dodatkowe środki pieniężne mają do wyboru następujące sposoby:

- zwiększenie kapitału poprzez utworzenie nowych udziałów i pokrycie go pieniężnie,
- zwiększenie kapitału poprzez powiększenie wartości istniejących udziałów i pokrycie go pieniężnie,
- pożyczka,
- dopłata do kapitału.

Wybór każdej z tej metody powoduje odmienny sposób ujęcia w księgach powiązanych operacji. Różny będzie również skutek w prezentacji odpowiednich wartości w sprawozdaniu finansowym. W przypadku zastosowania dopłat do kapitału dla poprawnego odniesienia w księgach operacji gospodarczych związanych z uchwaleniem, wniesieniem i zwrotem dopłat konieczne jest dokładne określenie celu i przeznaczenia dopłaty. Dotyczy to w szczególności zapisów dokonywanych w podmiocie przekazującym dopłatę. Błędne aktywowanie dopłat lub spisanie ich w ciężar kosztów może w istotny sposób wypaczyć prezentowany w sprawozdaniu finansowym stan finansowy podmiotu.

²¹ Dz. U. z 2004 r. nr 54 poz. 535 z późniejszymi zmianami.

²² Ostatni tekst jednolity Dz. U. Nr 101 z 2010 r. poz. 649.

Literatura

1. Bernaziuk A., Kapitał rezerwowy w spółce z ograniczoną „Rachunkowość” 5/2006, Difin
2. Charzykowska W., Jak ujmować w księgach dopłaty do kapitału, Biuletyn Rachunkowości 7/2008, Wydawnictwo Infor
3. Daraż A., Dopłaty w spółkach kapitałowych – analiza wybranych aspektów podatkowych, Monitor Podatkowy 9/2000
4. Dopłaty od wspólników w spółce z o.o., Biuletyn Informacyjny nr 27 z 20-09-2009, Gofin
5. Fedak Z., Rachunek zysków i strat, Rachunkowość zamknięcie roku 2010, Rachunkowość Sp.z o.o., Warszawa 2010
6. Gierusz J., Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2005
7. Helin A. i inni, Kapitały własne w świetle prawa handlowego, bilansowego i podatkowego w różnych formach działalności gospodarczej, Difin, Warszawa 2006
8. Jarugowa A, Martyniuk T., (red), Komentarz do ustawy o rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2002
9. Litwińska M., Kodeks spółek handlowych-komentarz, C.H. Beck, Warszawa 2005
10. Partyka A., Podwyższenie kapitału zakładowego w spółce z o.o. – wybrane aspekty prawno-podatkowe , Monitor Rachunkowości i finansów 10/2007
11. Potrzezcz R., Kapitały własne spółek handlowych, SKwP, Warszawa 2003
12. Rodzyńkiewicz M., Kodeks spółek handlowych-komentarz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005
13. Skawiańczyk K., Podwyższenie kapitału zakładowego przez konwersję wierzytelności Cz. I, Monitor Prawniczy 2/2000
14. Strzępka J. A. i inni, Kodeks spółek handlowych-komentarz orzecznictwo, C.H. Beck, Warszawa 2003

Streszczenie

Jedną z metod zwiększania zasobów majątkowych w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością jest dopłata do kapitału dokonywana przez wspólników. Szczególny charakter takiego sposobu zwiększania kapitału polega na tym, iż dopłaty posiadają cechy właściwe wkładom na poczet kapitału zakładowego jak i pożyczkom. Ujęcie w księgach operacji związanych z dopłatami powinno uwzględniać tę specyfikę. Ważny jest również w tym kontekście sposób spożytkowania tych dopłat. Błędy w tym zakresie mogą być przyczyną istotnego wypaczenia prezentacji stanu finansowego w sprawozdaniu finansowym.

Additional payments to capital company with limited liability – book keeping and tax aspect (summary)

One method of increasing assets in a company with limited liability is the additional payment made by the partners. The special nature of this method to raise capital is to have the specific features of the contributions towards the share capital and loans. Register in the books of the operations of payments should take into account the specifics. It is also important in this context, how these subsidies are used. Errors in this regard may be the causes significant distortion in the presentation of the financial state in the financial statements.