

Skutki podatkowe niepieniężnego podwyższenia kapitału zakładowego poprzez zwiększenie wartości nominalnej udziałów

Wstęp

Zasoby majątkowe podmiotów gospodarujących finansowane mogą być kapitałem własnym bądź obcym. Pierwotnym kapitałem własnym w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością jest kapitał udziałowy zwany również kapitałem zakładowym. Początkowa wartość kapitału udziałowego ustalona jest przez akt założycielski spółki co w sferze prawnej reguluje Kodeks Spółek Handlowych (ksh; Dz. U. Nr 94/2000 r., poz. 1037 ze zm.). Kodeks stanowi, iż kapitał udziałowy dzieli się na udziały o określonej wartości może być pokryty przez wspólników gotówką (w formie przelewu bankowego na rachunek spółki lub gotówką do kasy spółki) lub wkładem niepieniężnym (aportem). Możliwość zwiększenia kapitału poprzez zasilenie podmiotu gospodarującego składnikami niepieniężnymi jest istotnym sposobem na rozwój działalności gospodarczej tam gdzie z różnych względów trudno o płynne składniki obrotowe. Z pewnością wnoszenie wkładów niepieniężnych byłoby częściej spotykane w praktyce, gdyby nie towarzyszyło temu znaczne obciążenia podatkowe. Dodatkową barierą jest brak jasności w przepisach określających ewentualność powstania zobowiązania z tytułu podatku dochodowego wskutek przeprowadzenia przedmiotowej transakcji.

Celem artykułu jest analiza obciążeń podatkowych udziałowców zwiększających kapitał zakładowy w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością oraz odpowiedź na pytanie czy jest możliwa optymalizacja zobowiązań podatkowych związanych z procedurą pokrycia zwiększonego kapitału wkładem niepieniężnym.

1. Niepieniężne pokrycie kapitału udziałowego

Pieniężny sposób pokrycia udziałów zwykle nie sprawia większych problemów ewidencyjnych ani podatkowych. Inaczej jest z aportem. Wynika to ze szczególnych uregulowań odnoszących się do tego typu zwiększania majątku spółki. Dodatkowo, samo pojęcie aportu nie zostało dotychczas zdefiniowane w obowiązujących przepisach prawnych regulujących wnoszenie aportów tj. w Kodeksie Spółek Handlowych, ustawie o rachunkowości, ustawie o podatku od towarów i usług, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym w zakresie tym należy posiłkować orzecznictwem sądownictwa oraz decyzjami administracyj-

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

nymi nie mającymi charakteru prawa stanowionego takimi jak wytyczne Ministerstwa Finansów czy interpretacje organów podatkowych.

Z analizy dostępnego orzecznictwa wynika, że przedmiotem aportu mogą być¹.

- ograniczone prawa rzeczowe w postaci użytkowania,
- weksel własny z poręczeniem wekslowym, indosowanym in blanco,
- wszelkie przedmioty majątkowe,
- użytkowanie wieczyste,
- wierzytelności przysługujące wspólnikom wobec spółki,
- przysługujące najemcy prawa najmu lokalu użytkowego,
- wiadomości i doświadczenia o charakterze technicznym nadające się bezpośrednio do zastosowania w procesie produkcji (know – how),
- przedsiębiorstwa spółki cywilnej przez jej wyłącznych wspólników na zasadzie współwłasności łącznej.

Oznacza to, że wkładem niepieniężnym pokrywającym kapitał udziałowy mogą być rzeczy i prawa majątkowe, jeżeli są zbywalne i stanowią składnik aktywów jednostki. Posiłkując się definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości (tekst jednolity: Dz. U. Nr 76/2002 r., poz. 694 ze zm.), aport powinien spełniać następujące cechy aktywów:

- być składnikiem kontrolowanych przez podmiot zasobów majątkowych,
- mieć wiarygodnie określona wartość,
- powstać w wyniku przeszłych zdarzeń,
- zapewnić wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

2. Wniesienie aportu a powstanie przychodu do opodatkowania

Niezależnie od wielkości kapitału pokrywanego w momencie powstania spółki, wspólnicy mogą wnieść wkład niepieniężny w trakcie jej istnienia, dokonując podwyższenia kapitału udziałowego. Kodeks spółek handlowych w art. 257 § 2 przewiduje dwie możliwości zwiększenia kapitału udziałowego w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez:

- 1) utworzenie nowych udziałów,
- 2) podwyższenie wartości nominalnej udziałów już istniejących.

Niewątpliwie utworzenie nowych udziałów jest najczęściej spotykanym sposobem podwyższenia kapitału udziałowego spółki. W wyniku takiej operacji zwiększa się ilość udziałów spółki. Nowe udziały są obejmowane przez dotychczasowych lub nowych wspólników.

W przypadku gdy do podwyższenia kapitału zakładowego dochodzi przez zwiększenie wartości nominalnej udziałów istniejących, nie dochodzi do utworzenia nowych udziałów. Ilość udziałów w kapitale zakładowym nie zmienia się jak również nie zmienia się ilość udziałów posiadanych przez poszczególnych wspólników. Aby takie podwyższenie kapitału było skuteczne, dotychczasowy

¹ Por. Hyży M. L., „Aporty w praktyce”, Monitor rachunkowości i finansów, 4/2004, s.2.

wspólnik powinien oświadczyć w formie aktu notarialnego, iż wyraża zgodę na zwiększenie wartości udziału.

Wybór sposobu podwyższenia kapitału udziałowego może mieć istotne znaczenie dla skutków podatkowych takiej operacji.

Sposób opodatkowania transakcji zwiększenia wartości nominalnej istniejących udziałów w zamian za wkład niepieniężny są uregulowane w ustawach określających zasady opodatkowania dochodu: odpowiednio w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (updof; tekst jednolity: Dz. U. Nr 54/2000r., poz. 654 ze zm.) oraz w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (updop; tekst jednolity: Dz. U. Nr 14/2000 r., poz. 176 ze zm.). Kodeks spółek handlowych pozwala na udział w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością zarówno osobom fizycznym jak i prawnym dlatego też analizę skutków podatkowych należałoby przeprowadzić odrębnie dla osób fizycznych i prawnych. Stwierdzić jednak należy, że powołane przepisy obu ustaw podatkowych w opisywanej sprawie mają bardzo zbliżoną treść nie powodującą wątpliwości interpretacyjnych. Ponieważ w praktyce gospodarczej częściej spotkać się można z osobami fizycznym jako uczestnikami spółek z o.o. więc rozważania zostaną zawężone do tego zakresu.

Przepis artykułu 17 ust. 1 pkt 9 updof uważa za przychody z kapitałów pieniężnych nominalną wartość udziałów w spółce mającej osobowość prawną albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny. Oznacza to, iż przy wnoszeniu tytułem aportu składników majątkowych przychód u wspólnika powstaje już w momencie objęcia udziałów. Występuje tutaj analogia do opodatkowania transakcji sprzedaży składników aktywów. Wspólnik niejako „sprzedaje” spółce swoje zasoby majątkowe a „ceną” sprzedaży składników jest wartość nominalna obejmowanych udziałów. Koszt nabycia udziałów zgodnie z art. 15 ust. 1 updop i art. 22 ust. 1 updof jest uzależniony od przedmiotu wnoszonego wkładu. Zasadniczo wartość kosztu uzyskania sprowadza się do kosztu wytworzenia lub ceny nabycia składników z uwzględnieniem korekty amortyzacyjnej i aktualizacyjnej. Problem pojawi się w przypadku gdy wartość nominalna obejmowanych udziałów będzie wyższa od kosztu uzyskania przychodu z aportowego wniesienia majątku. Będzie tak wówczas gdy wartość rynkowa przewyższa wartość ustaloną dla celów podatkowych. Łatwo sobie wyobrazić, iż w takim wypadku wspólnik będzie chciał objąć udziały w wartości równej realnej, rynkowej wartości przekazywanych spółce składników. Powstanie tym samym kwota do opodatkowania będąca różnicą pomiędzy wcześniej wskazanymi wartościami. Jednak w odróżnieniu od sprzedaży, w wyniku wkładu niepieniężnego wspólnik nie otrzymuje środków pieniężnych ani innych płynnych aktywów a jedynie udziały w spółce. Tym samym choć operacja wniesienia wkładu niepieniężnego może spowodować powstanie zobowiązania podatkowego, nie daje środków pieniężnych pozwalających na uiszczenie podatku. Środki te pojawią się dopiero w momencie sprzedaży objętych udziałów. Sytuacja taka często blokuje możliwość niepieniężnego zasilania

podmiotów gospodarujących. Gdyby nie konieczność ustalania przychodu u wspólnika obejmującego udziały, wnoszenie wkładów niepieniężnych z pewnością byłoby częściej spotykane w praktyce z korzyścią dla rozwoju aktywności gospodarczej.

Analizując regulacje odnoszące się opisywanej transakcji należy stwierdzić, iż treść artykułu 17 ust. 1 pkt 9 upodof jasno określa powstanie przychodu u wspólnika wnoszącego do spółki wkład niepieniężny gdy podwyższenie kapitału zakładowego następuje poprzez utworzenie nowych udziałów o ustalonej wartości nominalnej. Udziały takie wymagają objęcia przez wspólnika wnoszącego wkład w formie aktu notarialnego. Wątpliwość może budzić natomiast powstanie przychodu u wspólnika w przypadku, gdy podwyższenie kapitału zakładowego następuje poprzez zwiększenie wartości nominalnej udziałów istniejących. Bierze się to stąd, iż wspólnik wnoszący wkład niepieniężny nie obejmuje udziałów, a jedynie składa oświadczenie o objęciu podwyższenia wartości istniejącego udziału lub udziałów, które już posiada w wyniku wcześniejszego objęcia. Aby rozwiązać te wątpliwości należy dokonać analizy przepisów prawa podatkowego. W przypadku gdy pojawiają się trudności z ustaleniem rzeczywistej treści danych przepisów staje się konieczne, by poddać je procesowi wykładni. Wykładnia albo inaczej interpretacja prawa jest procesem myślowym, zmierzającym do ustalenia jaki zakres i znaczenie ma dany przepis bądź zespół przepisów. Wykładnia prowadzi do właściwego rozumienia przepisów i do ustalenia, jakie zawierają one normy².

W literaturze z zakresu prawa, tym prawa podatkowego, formułuje się trzy podstawowe reguły wykładni³:

- 1) wykładnia językowa polegająca na ustalaniu znaczenia tekstu prawnego poprzez odwołanie się do przesłanek, które tworzą kontekst językowy występowania określonych terminów, zwrotów czy wyrażen w języku prawnym,
- 2) wykładnia systemowa, która polega na ustalaniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego przepis ten należy,
- 3) wykładnia funkcjonalna (celowościowa), która wiąże brzmienie słów aktów prawnych z sensem i celem przepisów prawnych.

W trakcie procesu interpretacji prawa podatkowego za najbardziej właściwą uznaje się wykładnię językową. Wskazują na to liczne orzeczenia sądowe mówiące, że jeżeli wykładnia językowa daje rezultat jasny i jednoznaczny w zasadzie powinno się na niej poprzestać i oprzeć na jej wyniku. W szeregu orzeczeniach Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego wyjaśnia się, że punktem wyjścia interpretacji prawa podatkowego jest zawsze tekst ustawy oraz rozumienie użytych przez ustawodawcę słów na tle danego języka. Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia interpretacji przepisów prawa, lecz określa również jej granice w ramach możliwego sensu słów w danym języku. Dokonując wykładni językowej przepisów prawa podatkowego

² Por. Łopatka A., *Prawoznawstwo*, PWP, Warszawa 2000, s. 201.

³ Por. np. *Ibidem* s. 204; Seidel R., *Prawoznawstwo*, eMPI2, Poznań 2000, s. 19.

należy zatem zawsze brać pod uwagę na samym początku znaczenie użytych słów w ustawie w rozumieniu powszechnie przyjętym w języku polskim, chyba że ustawodawca nada tym słowom na gruncie prawa podatkowego specyficzną treść odmienną od języka potocznego⁴. Dopiero wtedy, gdy rezultat wykładni językowej budzi wątpliwości powstaje możliwość odwołania się do wykładni systemowej lub funkcjonalnej, które jednak służą interpretacji prawa podatkowego jedynie w granicach zakreślonych przez wykładnię językową⁵.

Zastosowanie wykładni językowej przepisu art. 17 ust. 1 pkt 9 upodof prowadzi do wniosku, że przychód z kapitałów pieniężnych powstanie u wspólnika tylko wtedy, gdy dochodzi do objęcia przez niego udziałów w momencie ich utworzenia. Tym samym do powstania takiego przychodu nie dojdzie w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego dokonanego w drodze zwiększenia wartości nominalnej istniejących udziałów, ponieważ wówczas nie dochodzi do objęcia udziałów. Oczywistym jest bowiem, że zwroty „objęcie udziału” i „objęcie podwyższenia wartości istniejącego udziału” nie znaczą tego samego. Pojęcia te na przykład wyraźnie oddzielono w art. 258 § 2 ksh. Natomiast przepisy ustaw podatkowych posługują się wyłącznie zwrotem „udziałów objętych”. Zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych jak i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają definicji „objęcia udziału”. W związku z tym, skoro jak wskazano wyżej ustawodawca w przepisach kodeksu spółek handlowych wyraźnie rozdzielił pojęcie „objęcia udziału” oraz „objęcia podwyższenia wartości istniejącego udziału” (art. 258 § 2 ksh) nie istnieją żadne podstawy, aby na gruncie przepisów prawa podatkowego utożsamiać zwrot „wartość nominalna udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny” ze zwrotem, „podwyższenia wartości istniejących udziałów w zamian za wkład niepieniężny”, o którym zresztą przepisy prawa podatkowego w ogóle nie wspominają. Dlatego też, w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego spółki w drodze zwiększenia wartości nominalnej udziałów istniejących, objęciu podlega nie udział lub udziały, a podwyższenie wartości istniejącego udziału bądź udziałów. Wspólnik obejmuje nie udział (udziały) o określonej wartości nominalnej, ale wartość stanowiącą różnicę pomiędzy wartością nominalną udziału przed i po podwyższeniu kapitału.

Dodatkowo, w prawie podatkowym obowiązuje nakaz wykładni ścisłej, a w szczególności zakaz takiej wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, która zwiększałaby zakres obciążeń podatkowych podatnika. Jak wynika z wielu orzeczeń NSA wszelkie obowiązki i uprawnienia podatnika nie mogą być domniemywane, lecz muszą wynikać wprost z przepisów ustawowych⁶. W orzecznictwie oraz wśród przedstawicieli doktryny panuje zgodna opinia, że na gruncie prawa podatkowego istnieje zakaz stosowania analogii.

⁴ Por. Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego*, C. H. Beck, Warszawa 1989, s. 94 i n.

⁵ Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2002, s. 94.

⁶ Por. np. wyrok NSA z 22 października 1992r., sygn. akt III ARN 50/92, OSP 1994, nr 3, poz. 39; wyrok NSA z 23 kwietnia 1998 r., I SA/Po 1782/97, LEX nr 35472.

Podkreśla się przy tym, że niedopuszczalna jest w szczególności analogia na niekorzyść podatnika oraz fakt, że w prawie podatkowym milczenie ustawodawcy nie może być poczytywane za lukę⁷. W sytuacji, w której pojawi się lub uwidoczni jakakolwiek wątpliwość prawna ustawodawca ma zawsze możliwość zmienić przepis. Tak jest i przedmiotowym zagadnieniu. Sejm miał sposobność dostosowania brzmienia przepisu ustawy podatkowej do skutków wynikających z nowelizacji art. 258 § 2 ksh w zakresie wprowadzenia obowiązku wspólnika do składania oświadczenia o objęciu podwyższenia wartości istniejących udziałów a tym samym zrównać zasady opodatkowania objęcia nowych udziałów jak i zwiększenia wartości istniejących. Przepis artykułu 258 § 2 ksh obowiązuje bowiem swym brzmieniem od dnia 15 stycznia 2004r. a przed tą datą wskazany przepis przewidywał jedynie składanie przez dotychczasowego wspólnika oświadczenia o objęciu nowego udziału lub udziałów, natomiast nie regulował kwestii oświadczenia o objęciu podwyższenia wartości istniejących udziałów. Natomiast ostatnia nowelizacja przepisu art. 17 ust. 1 pkt 9 updof została dokonana przez Sejm RP w dniu 18-11-2004 i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2005 r. Fakt, że ustawodawca nie objął ustawowym obowiązkiem opodatkowania danego stanu faktycznego, czyli tzw. „milczenie” ustawodawcy niezależnie od tego, czy było to zamierzone, czy też wynika z błędu legislacyjnego, stanowić będzie zawsze obszar wolny od opodatkowania, a nie lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii⁸.

Zatem, wobec braku regulacji odnoszącej się wprost do podwyższenia wartości nominalnej udziałów nie powinno się stosować przepisu art. 17 ust. 1 pkt 9 updof oraz art. 12 ust. 1 pkt 7 updof skoro przewiduje on powstanie przychodu wyłącznie w przypadku obejmowania za wkład niepieniężny nominalnej wartości nowych udziałów. W konsekwencji należy przyjąć, że w przypadku gdy wkład niepieniężny jest wnoszony przez wspólnika na pokrycie kapitału zakładowego podwyższonego w drodze zwiększenia wartości nominalnej udziału lub udziałów dotychczas istniejących nie dojdzie do powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu. Opierając się przede wszystkim na literalnej wykładni przepisów prawa oraz opiniach prawnych przedstawicieli doktryny, w tym konkretnym przypadku należałoby uznać, że podwyższenie wartości posiadanego udziału nie skutkuje powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Podobne stanowisko przyjęły organy skarbowe, w szczególności:

- Izba Skarbowa w Krakowie w piśmie z dnia 26-11-2004 stanowiącym interpretację art. 12 ust. 1 pkt 7 updof⁹,
- Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni w piśmie z dnia 07-11-2005 stanowiącym interpretację art. 17 ust. 1 pkt 9 updof¹⁰.

⁷ Por. wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., sygn. I SA/Lu 1702/98, LEX nr 45367.

⁸ Mastalski R., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 119.

⁹ Pismo o sygnaturze PD-1/005/2-410/04/WK opublikowane na stronie internetowej System Informacji Podatkowej Ministerstwa Finansów RP sip.mf.gov.pl.

Zarówno Izba Skarbowa w Krakowie jak i Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdyni stwierdziły, że brzmienie odpowiednio przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 updog oraz art. 17 ust. 1 pkt 9 updog wskazuje, iż ma on zastosowanie jedynie w przypadku podwyższenia wartości kapitału zakładowego poprzez wydanie udziałów za wkład niepieniężny. Z treści pism wynika, że skoro zaistniały w spółce stan faktyczny polegający na podwyższeniu wartości kapitału udziałowego w zamian za wkład niepieniężny, nie jest tożsamy z objęciem nowych udziałów, to nie powinien być rozpatrywany w oparciu o przepisy regulujące skutki podatkowe tego rodzaju transakcji. W związku z powyższym w obowiązującym stanie prawnym podwyższenie kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez zwiększenie wartości nominalnej istniejących udziałów nie prowadzi do powstania przychodu u podatnika/udziałowca spółki z ograniczoną odpowiedzialnością gdyż nie ma nowych udziałów.

Dla kompletności analizy omawianych przepisów należałoby również sięgnąć do interpretacji celowościowej (funkcjonalnej) ustalając związek brzmienia przepisu z jego sensem i celem. Znaczenie tej wykładni bierze się z faktu, iż interpretacją tego typu często posługują się i odwołują się do niej organy skarbowe. Stosując reguły interpretacji funkcjonalnej można dojść do wniosku, że niezależnie od sposobu podwyższenia kapitału udziałowego efekt operacji jest taki sam. Bez względu na to, czy wspólnik w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego o określonej wartości obejmie nowoutworzone udziały, czy też zwiększy się wartość udziału lub udziałów, które już posiada, w obu przypadkach ostateczna wartość jego udziału lub udziałów zwiększy się o taką samą kwotę. Identyczne będą również skutki obu sposobów podwyższenia kapitału udziałowego dla praw wspólnika wynikających z posiadania udziału takich jak udział w organach władzy i nadzoru spółki, udział w zysku, udział w podziale majątku w razie likwidacji itp. Z tego punktu widzenia zawężanie powstania przychodu wyłącznie do przypadku obejmowania nowych udziałów za wkład niepieniężny wydać się może nieuzasadnione. Trzeba również mieć świadomość, iż postanowienia organów skarbowych wydane w trybie art. 14a §1 Ordynacji Podatkowej (tekst jednolity: Dz. U. Nr 8/2005r., poz. 60 ze zm.) nie mają charakteru obowiązującej wykładni prawa podatkowego a jedynie odnoszą się do konkretnej, indywidualnej sytuacji opisanej przez podatnika.

3. Niepieniężne pokrycie kapitału a podatek od towarów i usług

Poza wpływem na opodatkowanie dochodu, niepieniężne podniesienie kapitału rodzi skutki również w zakresie podatku od towarów i usług (VAT). Wynika to z zasady powszechności VAT, która skutkuje zakresem przedmiotowego opodatkowania tym podatkiem. Zakres ten obejmuje wszelkie dostawy towarów i świadczenia usług za wynagrodzeniem, niezależnie od tego na jakim etapie obrotu są realizowane, tzn. czy mają one na przykład charakter zaopatrzeniowy, inwestycyjny, czy też konsumpcyjny. Odstępstwa od zasady po-

¹⁰ Pismo o sygnaturze III-2/415-24/05 opublikowane na stronie internetowej System Informacji Podatkowej Ministerstwa Finansów RP sip.mf.gov.pl.

wszechności mogą mieć charakter jedynie wyjątkowy i muszą być w tym zakresie zgodne z przepisami Dyrektyw Rady Unii Europejskiej a w szczególności VI Dyrektywy Rady z dnia 17-05-1977 w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – powszechny system podatku od wartości dodanej¹¹. W myśl Dyrektywy opodatkowaniu podlegają dostawy towarów i świadczenie usług, które jest wykonywane za wynagrodzeniem. Niewątpliwie zakres przedmiotowy aportu zawiera się w pojęciu towaru i usługi natomiast wątpliwości mogą powstać dla określenia odpłatnego charakteru dostawy.

W VI Dyrektywie nie określono wprost co należy rozumieć pod pojęciem odpłatności dostawy warunkującej opodatkowaniem takiej transakcji. Analiza orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości prowadzi do wniosku, że określając pojęcie wynagrodzenie należy uwzględnić następujące zasady¹²:

- Państwa Członkowskie nie mogą dokonywać interpretacji pojęcia wynagrodzenie według własnego uznania,
- konieczny jest bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem,
- dostawcę towarów lub usługodawcę musi łączyć z odbiorcą stosunek prawny, z którego wynika obowiązek dostawy towarów lub świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia za dokonanie tych czynności,
- wynagrodzenie musi być wyrażone w pieniądzu,
- wynagrodzenie jest wartością subiektywną (tzn. stanowi kwotę jaką nabywca zgadza się w danych warunkach zapłacić).

W takim ujęciu czynność, która prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania składnikami rzeczowymi lub niematerialnymi jak właściciel będzie podlegała opodatkowaniu VAT w myśl art. 5 ust. 1 punkt 1 w powiązaniu z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11-03-2004 o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54/2004 r., poz. 535 ze zm.).

W odmienny sposób widzieli tą kwestię sędziowie Najwyższego Sądu Administracyjnego, którzy w wyroku z dnia 29 października 2001 roku (FSA 1-2/01; ONSA 2000, Nr 2, poz. 48) stwierdzili, że czynność pokrycia obejmowanych w spółce udziałów lub akcji wkładem niepieniężnym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ czynności wniesienia aportu nie towarzyszy czynność wzajemna ze strony spółki a objęcie udziału w spółce było zawsze jednostronną czynnością prawną wspólnika. Wprawdzie wyrok ten odnosił się do okresu obowiązywania poprzedniej ustawy o podatku VAT jednak samo meritum zagadnienie pozostało niezmiennie w obecnym porządku prawnym.

Należy również wskazać, iż VI Dyrektywa RUE w art. 5(8) stanowi, iż w przypadku przekazania aportu do spółki, całości lub części majątku przedsiębiorstwa, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała

¹¹ Por. Zubrzycki J., *Leksykon VAT*, Unimex, Wrocław 2004, s. 7.

¹² Sachs K., (red.), *VI Dyrektywa VAT*, C. H. Beck, Warszawa 2003, s. 237.

miejsca, oraz że w takim przypadku beneficjent będzie traktowany jako następcą przekazującego majątek.

W tym kontekście należy pozytywnie ocenić fakt, iż Minister Finansów korzystając ze swoich delegacji ustawowych zwolnił z opodatkowania wkłady niepieniężne wnoszone do spółki prawa handlowego i cywilnego. Reguluje to § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia M.F. z dnia 27.4.2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97/2004 r., poz. 970). Mając jednak na uwadze fakt, iż inne skutki podatkowe (choćby dla realizacji zasady potrącalności i neutralności VAT) powoduje zwolnienie z podatku a inne wyłączenie z niego, można spodziewać się, iż zagadnienie to jeszcze nie raz będzie przedmiotem sporów pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi.

Podsumowując należy stwierdzić, iż obowiązujące przepisy podatkowe nie muszą blokować czy ograniczać wnoszenia nowych składników niepieniężnych do majątku spółek. Wykorzystując swoistą „lukę” prawną w ustawach podatkowych można uniknąć konieczności zapłaty podatku dochodowego od różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością wnoszonych składników a wartością obejmowanych w zamian udziałów. Jednak refleksja związana z tym wnioskiem nie odbiega od powszechnie formułowanych opinii odnoszących się po polskiego prawa podatkowego – i w tym przypadku nadmierny fiskalizm zmusza uczestników obrotu gospodarczego do naginania przepisów. Bez tego jednak, w wielu przypadkach, nie byłoby możliwe wzbogacanie przedsiębiorstw o nowe zasoby majątkowe.

Literatura

1. Hyży M. L. (2004), „Aporty w praktyce”, Monitor rachunkowości i finansów Nr 4/2004.
2. Łopatka A. (2000), Prawoznawstwo, PWP, Warszawa 2000.
3. Mastalski R. (1989), Interpretacja prawa podatkowego, C. H. Beck, Warszawa.
4. Mastalski R. (1995), Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa.
5. Morawski L. (2002), Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
6. Pustuł J., Przywara M. (2005), „Nie ma nowych udziałów, nie ma podatku”, Rzeczpospolita 09-06 2005, dodatek „Dobra Firma”.
7. Sachs K., (red.) (2000), VI Dyrektywa VAT, C. H. Beck, Warszawa 2003.
8. Seidel R. (2000), Prawoznawstwo, eMPi2, Poznań.
9. Zubrzycki J. (2004), Leksykon VAT, Unimex, Wrocław.

Streszczenie

Jednym ze sposobów zasilania majątkowego podmiotów jest aport czyli niepieniężne pokrywanie zwiększonego kapitału. Metoda ta jest szczególnie przydatna w sytuacji braku dostępu do pieniężnych zasobów kapitałowych a to zwykle charakteryzuje przedsiębiorstwa małe i dopiero rozpoczynające działalność. Jednak barierą w stosowaniu aportu jest ewentualność powstania obciążeń podatkowych w wyniku takiej ope-

racji. Artykuł stanowi analizę skutków podatkowych, które mogą wyniknąć podczas pokrycia wkładem niepieniężnym zwiększenia kapitału udziałowego. Zwrócono w nim uwagę na szczególną formę zwiększenia kapitału polegającą na podwyższeniu wartości nominalnej istniejących udziałów. Zdaniem autora taka forma zwiększenia kapitału nie rodzi zobowiązania podatkowego w odniesieniu do opodatkowania dochodu co różni ją od zwiększania kapitału drogą tworzenia nowych udziałów. W artykule przedstawiono również wpływ uregulowań odnoszących się do podatku od towarów i usług na omawiane zagadnienie.

Tax impact on the increase in the share capital effected through an increase in the value of the share in limited liability company covered by in-kind contributions (Summary)

An increase in the share capital of the limited liability company can be effected through an increase in the nominal value of the existing shares or through the issue of new shares. New value of the capital can be covered by cash or in-kind contributions. The article describes impact of the covering new capital with in-kind contributions on the income tax as well on value added tax.