

AGNIESZKA SOBIECH

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

OPODATKOWANIE WKŁADÓW NIEPIENIĘŻNYCH W SPÓLKACH OSOBOWYCH

Wprowadzenie

Określenie skutków związanych z wniesieniem wkładu w postaci aportu do spółek osobowych związane jest z wątpliwościami, czy taka sytuacja rodzi obowiązek podatkowy na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Konstytucyjna zasada państwa prawnego wymaga jak najbardziej precyzyjnego ukształtowania ustawowego stanu faktycznego, aby zapobiegać arbitralności w procesie stosowania prawa przez organy skarbowe i sądy administracyjne¹. Problemy związane z opodatkowaniem wkładów niepieniężnych są przykładem na to, jak chaotyczne poszukiwanie źródeł podatku może prowadzić do zróżnicowanego traktowania czynności, które z gospodarczego punktu widzenia rodzą podobne skutki. W wyniku uchwalonej w 2010 roku nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PDOF) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOP)² od 1 stycznia 2011 roku we wskazanych aktach prawnych usunięto wątpliwości dotyczące tego, czy wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej podlega opodatkowaniu podatkiem dochodo-

¹ I. Korczyński, *Podatkowopravny stan faktyczny*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 30–31.

² Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (DzU 2010, nr 226, poz. 1478).

wym, chociaż w doktrynie podatkowej przeważało stanowisko, że czynności te są neutralne podatkowo³. Do czasu wprowadzenia zmian czynność wniesienia aportu do spółki niemającej osobowości prawnej budziła wiele kontrowersji, zarówno jeśli chodzi o stosowanie przepisów prawa przez organy podatkowe, jak również judykaturę sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 14 marca 2011 roku⁴ uznał, że wniesienie przez osobę fizyczną do spółki osobowej wkładu niepieniężnego w postaci udziałów w spółce kapitałowej nie jest odpłatnym zbyciem tych udziałów, o jakim mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a UOPDF.

1. Wkłady niepieniężne w spółkach osobowych

Rozważania dotyczące skutków podatkowych związanych z wnoszeniem aportów do spółek osobowych należałoby rozpocząć od ustalenia pojęcia wkładu niepieniężnego. Przy ustalaniu zakresu obowiązku podatkowego należy brać pod uwagę naturę prawną spółek osobowych. Ustawy podatkowe nie mogą ignorować rozwiązań majątkowych, przyjętych w odniesieniu do spółek osobowych nie tylko z powodu naruszenia zasady neutralności podatkowej, ale również dlatego, że odmienne traktowanie na gruncie prawa podatkowego czynności, które wywołują zbliżone skutki gospodarcze prowadzi do prób takiego kształtowania czynności prawnych przez podatników, aby unikać obciążeń podatkowych. Poniższe rozważania dotyczą więc przede wszystkim regulacji przyjętych w odniesieniu do spółki jawnej, gdyż rozwiązania te stosuje się odpowiednio do pozostałych spółek osobowych. Kodeks spółek handlowych (dalej: KSH) nie wprowadził definicji wkładu niepieniężnego, natomiast z treści art. 48 i 49 KSH wynika, że do spółki osobowej można wносить pracę, prawa, usługi, prawa obligacyjne (najmu i dzierżawy). W spółkach osobowych mamy do czynienia z inną formą partycypacji niż ma to miejsce w spółkach kapitałowych. Należy pamiętać o podstawowej zasadzie, że funkcjonowanie spółek osobowych oparte jest na osobach wspólników, podczas gdy zasadniczym substratem spółek kapitałowych jest wniesiony kapitał zakładowy podzielony na udziały lub akcje, z którymi związane są określone prawa w spółce.

³ *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2008, s. 144.

⁴ Uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. II FPS 8/10.

Udział kapitałowy wspólnika odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu do spółki⁵, jednak nie daje wspólnikom prawa do udziału w całym majątku spółki. Spółki osobowe są ułomnymi osobami prawnymi i mogą być podmiotami praw majątkowych. Majątkiem spółki osobowej jest zgodnie z art. 28 KSH wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia. Wspólnicy spółek osobowych nie są współuprawnieni do partycypowania w majątku spółki. W czasie trwania spółki wspólnik ma prawo do udziału w zysku. W myśl art. 51 KSH każdy wspólnik ma prawo do równego udziału w zyskach i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku bez względu na rodzaj i wartość wkładu. W zamian za wniesiony aport osoba fizyczna otrzymuje udziały, które pomimo tego, że posiadają wartość materialną, nie stanowią ceny nabycia. Skutkiem wniesienia udziału kapitałowego jest wejście w całość praw i obowiązków związanych z uczestniczeniem w spółce⁶. Taka konstrukcja spółek osobowych powoduje, że trudno jest wskazać, co jest przychodem osoby fizycznej wnoszącej wkład do spółki osobowej⁷.

Udziały kapitałowe w spółkach osobowych nie mogą być traktowane w sposób tożsamy z udziałem w spółkach z o.o.⁸. Udział kapitałowy nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu, a jego przeniesienie może nastąpić jedynie w drodze przeniesienia praw i obowiązków. W spółce z o.o. wspólnik może mieć większą liczbę udziałów, jeśli kapitał zakładowy podzielony jest na udziały o równej wartości nominalnej i udziały są zasadniczo zbywalne. W spółkach kapitałowych kapitał zakładowy dzieli się na akcje lub udziały o określonej wartości nominalnej. Udział w spółce z o.o. wyznacza (co do zasady) poziom udziału w zyskach, prawo głosu, wielkość majątku spółki przypadającą na wspólnika w przypadku likwidacji, podczas gdy wkład kapitałowy w spółkach osobowych takiego bezpośredniego wpływu na zakres uprawnień wspólników mieć nie musi (choć może, gdy taka jest wola wyrażona w umowie). Stosunków majątkowych w spółkach kapitałowych wspólnicy nie mogą dowolnie kształtować w umowie

⁵ A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Objasnienia*, Warszawa 2007, s. 93.

⁶ Por. S. Sołtysiński w: *System Prawa Prywatnego. Prawo spółek osobowych*, t. XVI, red. A. Szajkowski, Warszawa 2008, s. 799; J. Gałęza, M. Grzymała, *Skutki podatkowe wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki osobowej*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 6, s. 19.

⁷ A. Mariański, *Podatkowe aspekty przystępowania z osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 19.

⁸ E. Maleszyk, *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 1, s. 45; T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, *Konsekwencje wprowadzenia do kodeksu spółek handlowych pojęcia udziału kapitałowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2001, nr 4, s. 2.

spółki, ponieważ kwestie te są regulowane normami bezwzględnie obowiązującymi (w zakresie utrzymywania wysokości kapitału zakładowego, zakazu wypłat ze spółki i innych). W spółkach osobowych kodeks spółek handlowych przyznaje wspólnikom dużo większą swobodę. Możliwe jest zniesienie instytucji udziału kapitałowego i wprowadzenie własnych rozwiązań, a także wprowadzenie modyfikacji zasad ustawowych⁹. Taki charakter udziałów kapitałowych powoduje, że trudno uznać czynność wniesienia wkładu do spółki osobowej za czynność prawną odpłatną¹⁰. O ile uprawnione jest twierdzenie, że wnoszący aport otrzymuje w spółce udział kapitałowy odpowiadający wartości rzeczywiście wniesionego wkładu, o tyle otrzymanie przez niego udziału i jego wielkość zależą już od umowy wspólników. Taka forma nabywania udziału wyklucza możliwość uznania go jako odpłatność za wniesienie wkładu, ponieważ jest od niego niezależna, co więcej, wspólnicy w odróżnieniu od udziałowców lub akcjonariuszy spółek kapitałowych, mogą podwyższyć i obniżyć wielkość przysługujących im udziałów nawet bez wnoszenia jakichkolwiek wkładów do spółki¹¹.

2. Skutki podatkowe

Mniej więcej do początku 2008 roku organy podatkowe w sposób stosunkowo jednolity przyjmowały, że czynność wniesienia składników majątkowych aportem do spółki osobowej jest neutralna podatkowo, bowiem nie powoduje przysporzenia majątkowego wspólnika spółki, które podlegałoby opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Organy podatkowe w większości potwierdzały stanowiska podatników oparte na założeniu, że wniesienie wkładu rzeczowego do nowej spółki osobowej w zamian za jej udziały jest podwyższeniem majątku spółki, lecz nie powoduje powstania u wspólników z tego tytułu przychodów dla celów podatkowych. Wniesienie składników majątkowych aportem do

⁹ A. Pęczyk-Tofel, *Wewnętrzne stosunki majątkowe w handlowych spółkach osobowych*, „Prawo Spółek” 2010, nr 1, s. 30; A. Nowacki, *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 6, s. 29.

¹⁰ M. Kołacki, *Aport do spółki osobowej: z daniną czy bez daniny*, „Rzeczpospolita” z 14 września 2010 r.

¹¹ G. Kozieł, *Przesłanki przenoszalności praw i obowiązków wspólników w handlowych spółkach osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 11, s. 35.

nowej spółki osobowej nie jest bowiem formą ich odpłatnego zbycia¹². Zatem wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej nie rodzi, zarówno po stronie wspólnika wnoszącego ten wkład, jak i po stronie spółki go otrzymującej, skutków w zakresie podatku dochodowego, ponieważ nie wiąże się uzyskaniem przychodów z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw¹³. Organy podatkowe wskazywały jednocześnie, aprobując stanowiska podatników, że czynności wniesienia aportu do spółki osobowej nie można zaliczyć do źródeł przychodów, jakimi są kapitały pieniężne, jak również do innych źródeł przewidzianych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴. Za uznanie wniesienia aportu za odpłatne zbycie przemawia fakt zmiany właściciela składnika majątku, lecz z poglądem tym nie sposób się zgodzić, ponieważ są czynności nieodpłatne, których skutkiem jest przeniesienie własności rzeczy lub praw między podmiotami. Przykładem takich czynności może być darowizna, będąca z definicji nieodpłatnym przeniesieniem własności rzeczy lub praw. Aby więc uznać, że doszło do odpłatnego zbycia, należy wskazać, że zbywający otrzymał w zamian coś, co stanowi zapłatę. Zdaniem organów skarbowych zapłatą jest udział, który wnoszący aport otrzymuje w spółce osobowej, na mocy art. 50 § 1 KSH stanowiącego, że udział kapitałowy wspólnika odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu¹⁵.

Z czasem organy podatkowe zaczęły weryfikować utrwalone stanowisko i odmawiać słuszności podatnikom, którzy powoływali się na przedstawione wyżej argumenty. W wydawanych interpretacjach wskazywano, że skutkiem wniesienia składników majątkowych do spółki osobowej jest przeniesienie własności tych składników ze wspólnika na spółkę. Jednocześnie w zamian za aport wspólnik otrzymuje prawo udziałowe w spółce. Zatem wniesienie wkładu rzeczowego do spółki jest przeniesieniem ich własności, za które wspólnikowi przysługuje udział w spółce w określonej wysokości. Kwota odpowiadająca wartości otrzy-

¹² A. Pęczyk-Tofel, M.S. Tofel, *Konsekwencje podatkowe wniesienia aportu do spółki osobowej*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 12, s. 52; Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków–Prądnik w postanowieniu z dnia 9.02.2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn. ILPB/415-319/08-2/IM.

¹³ Podobnie Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w postanowieniu z dnia 15 kwietnia 2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego sygn. DF/415-38842/07/FD.

¹⁴ Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w postanowieniu z dnia 28.09.2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego sygn. DF/415-88923/07/FD.

¹⁵ M. Kołacki, P. Tomczykowski, *Aport do spółki osobowej: z daniną czy bez daniny*, „Rzeczpospolita” z dnia 14 września 2010 r.

manego udziału w spółce osobowej jest w tym przypadku przychodem, natomiast kosztem uzyskania tego przychodu są wydatki poniesione na nabycie wkładu¹⁶. Należy podkreślić, że w odmienny sposób traktowano skutki wniesienia wkładu w zależności od tego, czy współnikiem była osoba prawna, czy osoba fizyczna, a w wypadku tych ostatnich zasadnicze znaczenie miało, czy osoba fizyczna jest przedsiębiorcą. W sytuacji, kiedy wkład do spółki wносиła osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, uznawano, że na podstawie art. 14 ustawy PDOF wniesienie aportu należy potraktować tak jak odpłatne zbycie składników majątkowych. Innym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem aportów do spółek osobowych było stosowanie analogii do rozwiązań dotyczących wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych wynikających z art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy PDOF, zgodnie z którym przychodem z kapitałów pieniężnych jest nominalna wartość udziałów w spółce mającej osobowość prawną w zamian za wkład niepieniężny. Zaczęto więc traktować wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej jako odpłatne zbycie składników majątkowych będących przedmiotem wkładu. Przy takim sposobie interpretacji przepisów konsekwencje podatkowe wniesienia wkładu niepieniężnego uzależnione były od rodzaju składników majątkowych będących przedmiotem wkładu. Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 2 pkt 2 ustawy PDOF zbycie w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nie powoduje powstania przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy. Dlatego stwierdzano, że wniesienie wkładu niepieniężnego stanowi niewątpliwie transakcję odpłatnego zbycia rzeczy lub praw, a to, czy podlega ono opodatkowaniu, zależy od przedmiotu wkładu. Przyjmowano więc między innymi, że wniesienie aportem do spółki osobowej nieruchomości nie powoduje u współnika żadnych konsekwencji w zakresie podatku dochodowego, bowiem czynność ta nie generuje przychodu z tytułu odpłatnego zbycia¹⁷. Wniesienie aportu w postaci nieruchomości do spółki osobowej nie rodziło wątpliwości, gdyż w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy PDOF nie powodowałoby u współnika powstania przychodu, ponieważ wnoszący wkład niepieniężny współnik nie otrzymuje żadnych świadczeń pieniężnych, świadczeń w naturze ani innych świadczeń. Wspólnik w związku z dokonaną czynnością otrzymuje prawo do udziału w zysku spółki,

¹⁶ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 19.02.2009 r. sygn. IPPB1/415-26/09/-2/MT.

¹⁷ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 29.09.2008 r. sygn. IBPB2/415-1150/08/MM.

ale nie otrzymuje żadnych innych korzyści majątkowych. Od rodzaju wniesionego wkładu uzależnione jest zastosowanie różnych przepisów.

Ujednoliceniu stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe nie sprzyjały również rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. W większości wypadków w sprawach, w których podatnicy kwestionowali niekorzystne dla nich interpretacje podatkowe, sądy wskazywały słuszność swoich stanowisk, zakładających brak przychodu z tytułu odpłatnego zbycia składników majątkowych. Przykładem może być uzasadnienie WSA, który w wyroku z dnia 29.04.2009 roku¹⁸ stwierdził, że nieodpłatne wniesienie do spółki osobowej wkładu niepieniężnego przez wspólnika nie rodzi obowiązku podatkowego, ponieważ wniesienie aportu do spółki niemającej osobowości prawnej pod tytułem nieodpłatnym nie mieści się kategorii odpłatnego zbycia przedmiotu wkładu. Zdaniem Sądu, przeniesienie własności składników aportu nie następuje „odpłatnie”, bowiem podmiot wnoszący wkład nie otrzymuje żadnej odpłatności, czy to w formie środków pieniężnych, czy świadczeń w naturze. Jednocześnie, jak słusznie zauważył Sąd w uzasadnieniu wskazanego orzeczenia, obowiązujący w prawie podatkowym zakaz interpretacji *per analogiam* wyklucza możliwość zastosowania do przedmiotowej czynności regulacji dotyczącej wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej. Zgodnie bowiem z artykułem 217 Konstytucji RP, jedynie ustawa powinna określać zdarzenia faktyczne powodujące powstanie obowiązku podatkowego¹⁹. Sądy administracyjne wskazywały także, że organy podatkowe, przyjmując obowiązek podatkowy w zakresie wniesienia aportu do spółki osobowej, niepotrzebnie skupiają się na braku w przepisach ustawy podatkowej postanowienia zwalniającego wniesienie tego rodzaju wkładu do spółki. Przepisy te przede wszystkim nie przewidują obowiązku opodatkowania tej czynności²⁰.

Orzecznictwo sądów administracyjnych nie było jednak jednolite. Pojawiły się bowiem rozstrzygnięcia, które aprobowaly stanowiska organów podatkowych i opowiadały się za opodatkowaniem czynności wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki osobowej. Sądy stwierdzały bowiem, że wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej w zamian za udziały w niej jest równoznaczne

¹⁸ Wyrok WSA z dnia 29.04.2009 r. sygn. I SA/Ke 121/09.

¹⁹ Tamże.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 7.08.2009 r. sygn. IIISA/Wa 384/09; podobne stanowisko w przedmiocie konsekwencji wniesienia aportu do spółki osobowej wyraził WSA w wyroku z dnia 17.02.2009 r. sygn. III SA/Wa 2926/08 oraz w wyroku z dnia 2.06.2009 r. sygn. III SA/Wa 346/09.

z odpłatnym zbyciem składników majątkowych będących przedmiotem aportu. W zamian za wnoszone składniki majątkowe wnoszący otrzymuje udziały w spółce osobowej odpowiadające, co do zasady, wartości wkładu, w związku z czym powstaje po stronie wspólnika przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym²¹.

W wyroku z dnia 22 września 2010 roku²² NSA potwierdził, że czynność polegająca na wniesieniu wkładu niepieniężnego jest neutralna podatkowo w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym. W uzasadnieniu wskazanego orzeczenia NSA podkreślił, że w wypadku aportu do spółki osobowej jego wniesienie nie powoduje przyrostu majątkowego po stronie wnoszącej go osoby. W zamian za aport wspólnik otrzymuje jedynie udziały, które mimo że mają określoną wartość majątkową, nie mają ceny w rozumieniu umowy sprzedaży. Przyjęcie poglądu zakładającego, że udziały są świadczeniem wzajemnym za wniesiony wkład, może prowadzić do poważnych trudności w ustaleniu wartości przychodu, artykuł 19 ustawy PDOF przywołuje bowiem pojęcie „ceny”, która w omawianej czynności nie występuje. Pozwalałoby to na określanie wielkości przychodu z dużą dowolnością, co jest w oczywistej sprzeczności z zasadą *nullum tributum sine lege* z artykułu 217 Konstytucji RP. Konkludując, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie wykładni funkcjonalnej ustawy PDOF stwierdził, że brakuje przepisów, które mogłyby być podstawą opodatkowania wkładu niepieniężnego do spółki osobowej.

Na mocy nowelizacji dodano w ustawie PDOF art. 21 ust. 1 pkt 50b oraz w ustawie PDOP art. 12 ust. 4 pkt 3c o następującej treści: „wolne od podatku dochodowego są (...) przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątkowych będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki”. Ostatecznie prawodawca odstąpił od wprowadzenia regulacji, która wyłączałaby przychody z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółek osobowych z zastosowania przepisów ustawy PDOF, a dokonał rozszerzenia katalogu przychodów zwolnionych od opodatkowania podatkiem dochodowym. Poza usunięciem rozbieżności dotyczących skutków podatkowych związanych z wniesieniem wkładów do spółek

²¹ Wyrok WSA z dnia 17.12.2008 r. sygn. I SA/Bd 690/08; podobnie WSA w Krakowie w wyroku z dnia 21.04.2009 r. sygn. I SA.Kr295/09.

²² Wyrok NSA z dnia 22.09.2010 r., sygn. II FSK 836/09.

osobowych prawodawca ograniczył korzyści majątkowe związane z możliwością amortyzowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych od podstawy amortyzacji ustalonej według wartości wniesionego wkładu²³. Przed wprowadzeniem zmian w przypadkach, gdy przedmiotem wkładu były środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, nie istniał obowiązek kontynuacji amortyzacji, co było dla podatników rozwiązaniem korzystniejszym, gdyż umożliwiało amortyzację od wartości rynkowej, a nie historycznej. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych następowало w myśl art. 22 g ust.1 pkt 4 UPDF według wartości wskazanej przez podatnika na dzień wniesienia wkładu, nie wyższej jednak od wartości rynkowej. Nie powinno więc ulegać wątpliwości, że w aktualnym stanie prawnym wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej na gruncie ustawy PDOF i ustawy PDOP, co do zasady skutkuje powstaniem przychodu. Taki pogląd przyjmują też organy podatkowe, które w wydawanych po 1 stycznia 2011 roku interpretacjach indywidualnych, odmawiają uznania za prawidłowe stanowisk podatników powołujących się na brak przychodu w związku z dokonaniem czynności wniesienia aportu. Dlatego powstaje pytanie, czy na podstawie nowelizacji, która wprowadziła przedmiotowe zwolnienie podatkowe należy przyjąć, że przed dniem 1 stycznia 2011 roku wniesienie do spółki osobowej wkładu niepieniężnego także skutkowało powstaniem przychodu, który jednak nie korzystał ze zwolnienia? Należy podzielić pogląd wyrażony przez NSA w uchwale z 14.03.2011 roku, że konsekwencją konstrukcji prawnej jest to, że w spółkach osobowych nie można określić, co dokładnie jest przychodem osoby fizycznej wnoszącej aport do spółki. Z tego powodu nie można wskazać metody określenia wartości tego przychodu, co byłoby warunkiem określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jednocześnie można postawić kolejne pytanie, jakie znaczenie należy nadać omawianym regulacjom prawnym dotyczącym opodatkowania aportu do spółek osobowych, jeżeli przyjąć stanowisko części przedstawicieli doktryny oraz części składów orzekających sądów administracyjnych, że już w stanie prawnym sprzed 1 stycznia 2011 roku w ustawach PDOF oraz PDOP czynność ta nie podlegała opodatkowaniu? W przywoływanej powyżej uchwale NSA wskazał, że dokonane zmiany miały przede wszystkim charakter porządkujący i niedopuszczalne jest twierdzenie, że skoro obecnie przychód z tytułu wniesienia aportów zwolniony jest od opodatkowania, to w sytuacjach, które miały miejsce przed wejściem

²³ A. Mariański, dz. cyt.

w życie nowelizacji, wniesienie wkładów niepieniężnych nie było objęte zwolnieniem, a zatem czynności takie podlegały opodatkowaniu²⁴.

Uwagi końcowe

Specyficzne dla spółek osobowych rozwiązanie dotyczące struktury majątkowej i skutków związanych z wnoszeniem wkładów niepieniężnych (aportów), wymagało odmiennego potraktowania tych czynności pod względem podatkowym oraz uwzględnienia różnic między spółkami osobowymi i kapitałowymi w obiektywnym ustaleniu przychodów i kosztów przy wnoszeniu aportów. W spółkach osobowych osoba fizyczna w zamian za wkład niepieniężny uzyskuje nie tylko prawa natury materialnej (do udziału w przyszłych zyskach), ale przede wszystkim uprawnienia natury korporacyjnej związane z prowadzeniem spraw spółki. Dlatego zwolnienie przychodów związanych z wniesieniem wkładów niepieniężnych wydaje się racjonalne i uzasadnione specyfiką spółek osobowych.

Literatura

- Bartosiewicz A., *Zwolnienie dla aportów nie oznacza, że wcześniej były opodatkowane*, „Rzeczpospolita” z dnia 4 stycznia 2011 r.
- Gałęza J., Grzymała M., *Skutki podatkowe wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki osobowej*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 6.
- Kidyba A., *Kodeks spółek handlowych. Objaśnienia*, Warszawa 2007 r.
- Kołaciński M., Tomczykowski, *Aport do spółki osobowej: z daniną czy bez daniny*, „Rzeczpospolita” z 14 września 2010 r.
- Kozieł G., *Przesłanki przenoszalności praw i obowiązków wspólników w handlowych spółkach osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 11.
- Korczyński I., *Podatkowopravny stan faktyczny*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Maleszyk E., *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 1.
- Mariański A., *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.

²⁴ A. Bartosiewicz, *Zwolnienie dla aportów nie oznacza, że wcześniej były opodatkowane*, „Rzeczpospolita” z dnia 4 stycznia 2011 r.

- Nowacki A., *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 6.
- Pęczyk-Tofel A., *Wewnętrzne stosunki majątkowe w handlowych spółkach osobowych*, „Prawo Spółek” 2010, nr 1.
- Pęczyk-Tofel A., Tofel M.S., *Konsekwencje podatkowe wniesienia aportu do spółki osobowej*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 12.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2008.
- Siemiątkowski T., Potrzeszcz R., *Konsekwencje wprowadzenia do kodeksu spółek handlowych pojęcia udziału kapitałowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2001, nr 4.
- Sołtysiński S., w.: *System Prawa Prywatnego. Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, t. XVI, Warszawa 2008.

TAXATIONS OF CONTRIBUTIONS IN KIND TO PARTNERSHIPS

Summary

Bring a contribution to partnerships may result tax consequences on the ground of personal income tax. The tax regulations which are in force sometimes do not correspond with the respective regulations of Polish Commercial Code. Various positions of the tax authorities and administrative courts made it necessary to change the law. The paper attempts to assess how tax law matches to asset structure of partnerships. It becomes important to estimate the consequences of amendments, taking effect from 1 January 2011 to the Personal Income Tax Act.

Translated by Agnieszka Sobiech