

## DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA Z WYKORZYSTANIEM SPÓŁKI CYWILNEJ I SPÓŁEK OSOBOWYCH –

### ASPEKTY PRAWNE, PODATKOWE I BILANSOWE

dr Andrzej Dmowski CFE, CICA, CPA

Adwokat  
Doradca Podatkowy  
Doradca Restrukturyzacyjny

Partner Zarządzający  
Russell Bedford w Polsce

Legal Tax Audit Accounting Corporate Finance Business Consulting Training

1

#### Agenda

1. W jaki sposób przekształcić przedsiębiorstwo osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą, aby w prosty i bezpieczny sposób można było zapewnić ciągłość i „sukcesję działalności”?
  - przekształcenie przedsiębiorstwa w spółkę kapitałową
  - wniesienie aportem przedsiębiorstwa do spółki kapitałowej / do spółki osobowej
  - zawiązanie spółki cywilnej
  - zawiązanie spółki osobowej
2. Przekształcenie przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą w spółkę kapitałową
  - plan przekształcenia przedsiębiorcy
  - ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy przekształcanego na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia
  - projekt oświadczeń przedsiębiorcy;
  - projekt aktu założycielskiego (statutu);
  - wycena składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego;
  - sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia

2 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

2

3. Przekształcenie spółki cywilnej osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w spółkę prawa handlowego
  - przekształcenie spółki cywilnej w spółkę jawną
  - przekształcenie spółki cywilnej w spółkę prawa handlowego
  - prawne aspekty „przekształcenia” - „brak” szczególnych regulacji prawnych
  - dostosowanie umowy spółki cywilnej do wymogów umowy spółki jawnej / innej spółki prawa handlowego
  - przejęcia praw i obowiązków z umów handlowych - zasady odpowiedzialności kontraktowej
4. Wybrane problemy bilansowe związane z „przekształceniem” spółki cywilnej osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w spółkę prawa handlowego
  - wycena aktywów,
  - możliwe przeszacowanie,
  - ujawnienia środków trwałych
  - przeniesienie zobowiązań ze „spółki cywilnej” - wspólników spółki cywilnej na spółkę jawną / inną spółkę prawa handlowego
  - manipulacje w zakresie wyceny
  - wkład do spółki jawnej w momencie „przekształcenia” a PCC
  - problemy z rozliczeniem podatku VAT w przypadku przekształcenia
  - zamiana zakresu działalności spółki a VAT
  - prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego

3 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

3

5. Wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa (wydzielenie aportowe) z przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą
  - przygotowanie struktury organizacyjnej jednostki
  - określenie zespołu składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa
  - wyodrębnienie zespołu składników aktywów trwałych i obrotowych
  - wydzielenie umów wzajemnych, dwustronnie zobowiązujących
  - określenie rozrachunków (należności i zobowiązań) podlegających wydzieleniu
  - przydzielenie aktywów niematerialnych, niewycenionych w księgach np. wartość firmy, know-how, relacje z kontrahentami
  - przejście pracowników łącznie z wydzieloną częścią przedsiębiorstwa
  - odpowiedzialność za zaległości podatkowe „związane” z zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa
6. Wniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa (aport) do spółki kapitałowej lub spółki osobowej
  - rodzaje podwyższenia kapitału zakładowego: dobrowolne, warunkowe, docelowe,
  - emisja udziałów / akcji w spółce
  - wycena zorganizowanej części przedsiębiorstwa
  - agio emisyjne przy podwyższeniu kapitału zakładowego
  - cesja należności: handlowych, inwestycyjnych, innych
  - przejście zobowiązań a przejście długu
  - obowiązek wyrażenia zgód przez kontrahentów w zakresie „przejęcia” umów i innych kontraktów
  - uprzednie uzyskanie zgód podmiotów trzecich przed wydzieleniem ZCP - banki, firmy leasingowe, inne podmioty

4 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

4

7. Konsekwencje podatkowe dla spółki obejmującej zorganizowaną część przedsiębiorstwa
  - kontynuacja metody wyceny i amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
  - „ujawnienie” cichych rezerw i inwestycji
  - przeszacowanie wybranych aktywów
  - korekta podatku VAT należnego i naliczonego związana z objęciem aportu
  - korekty faktur „przychodowych” i „kosztowych” po dniu aportu
  - nie dokonanie przejścia zobowiązań na spółkę przejmującą - korekta in plus lub in minus wartości zorganizowanej części przedsiębiorstwa
  - sposoby prezentacji „good will”u” dla celów podatkowych a zakaz „ujawniania cichych rezerw”
8. Warunki formalno-prawne wydzielenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w formie aportu
  - umowa wydzielenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa
  - niezbędne uchwały Zgromadzenia Wspólników
  - forma prawna wydzielenia a przejście własności nieruchomości
  - istniejące zabezpieczenia na aktywach podlegających wydzieleniu - hipoteki, zastawy, przewłaszczenia na zabezpieczenia
9. Wykorzystanie spółki komandytowo akcyjnej (SKA) w działalności gospodarczej - korzyści podatkowe
10. Wykorzystanie spółki komandytowo akcyjnej (SKA) w działalności gospodarczej w 2023
11. Dyskusja nad wybranymi zagadnieniami

5 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

5

## ZAGADNIENIA WSTĘPNE

6 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

6

### Możliwe do wykorzystania procedury dostępne w ramach przekształcenia przedsiębiorcy jednoosobowego:

- Przekształcenie w jednoosobową spółkę kapitałową (Sp. z o.o. lub S.A.),
- Wniesienie aportem do nowo zawiązanej lub już istniejącej spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (ZCP),
- Sprzedaż przedsiębiorstwa / ZCP istniejącej spółce połączona z likwidacją jednoosobowego przedsiębiorcy.

### Czy można sprzedać przedsiębiorstwo j.d.g.?

- zaświadczenie o niezaleganiu
- problem z przejściem zobowiązań
- odpowiedzialność za zobowiązania
- problem z przejściem praw i obowiązków z umów dwustronnie zobowiązujących

### Co stanowi majątek / wartość przedsiębiorstwa j.d.g.?

- lista klientów
- struktura umów z klientami
- pracownicy
- kultura organizacji
- współpracownicy i podwykonawcy

Warianty ekonomicznego przekształcenia przedsiębiorstwa - j.d.g.:

- wniesienie aportem przedsiębiorstwa
- przekształcenie przedsiębiorstwa w spółkę kapitałową
- zawiązanie spółki cywilnej
- zawiązanie spółki osobowej

Jakie są korzyści i wady każdego z rozwiązań???

Czy faktycznie istnieje możliwość sprzedaży przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą???

## **PRZEKSZTAŁCENIE PRZEDSIĘBIORSTWA OSOBY FIZYCZNEJ W OSOBE KAPITAŁOWĄ**

## Przekształcenie przedsiębiorcy jednoosobowego w spółkę kapitałową

### Art. 551 KSH

§ 5. Przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086) - (**przedsiębiorca przekształcany**) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (**spółkę przekształconą**) (**przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę**).

Proces przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową unormowany jest przepisami art. 584<sup>1</sup> -584<sup>13</sup> KSH.

## Dzień przekształcenia i wykreślenie przedsiębiorcy z CEIDG

### Art. 584<sup>1</sup> KSH

§ 1. Przedsiębiorca przekształcany staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie właściwy organ ewidencyjny z urzędu wykreśla przedsiębiorcę przekształcanego z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

§ 2. Sąd rejestrowy przesyła niezwłocznie właściwemu organowi ewidencyjnemu odpis postanowienia o wpisie do rejestru przedsiębiorców jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej wskutek przekształcenia.

## Przystąpienie do spółki nowego wspólnika

- Kodeks Spółek Handlowych nie wyklucza możliwości przystąpienia do tak utworzonej spółki nowego wspólnika/akcjonariusza.
- Poszerzenie składu osobowego wspólników dokonywane jest wówczas na zasadach ogólnych dotyczących zmiany umowy spółki.
- Procedura ta unormowana jest odpowiednio, oddzielnie dla spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej.
- Dla skutecznego przystąpienia nowego wspólnika do Sp. z o.o. konieczne jest oświadczenie o objęciu udziałów o oznaczonej wartości nominalnej. Wymagana jest przy tym forma aktu notarialnego.

## Zasada sukcesji uniwersalnej na gruncie KSH

### Art. 584<sup>2</sup> KSH

§ 1. Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego.

§ 2. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.

§ 3. Osoba fizyczna, o której mowa w art. 551 § 5, staje się z dniem przekształcenia wspólnikiem albo akcjonariuszem spółki przekształconej.

### Art. 584<sup>3</sup>. [Firma]

W przypadku gdy zmiana firmy przedsiębiorcy przekształcanego w związku z przekształceniem nie polega tylko na dodaniu części identyfikującej formę prawną spółki przekształconej, spółka przekształcona ma obowiązek podawania w nawiasie dawnej firmy, obok nowej firmy, z dodaniem wyrazu "dawniej" - przez okres co najmniej roku od dnia przekształcenia.

### Art. 584<sup>4</sup>. [Odpowiednie zastosowanie przepisów]

Do przekształcenia przedsiębiorcy stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące powstania spółki przekształconej, jeżeli przepisy niniejszego rozdziału nie stanowią inaczej.

Art. 584<sup>5</sup>. [Elementy obligatoryjne do przekształcenia]

Do przekształcenia przedsiębiorcy wymaga się:

- 1) sporządzenia planu przekształcenia przedsiębiorcy wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta;
- 2) złożenia oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy;
- 3) powołania członków organów spółki przekształcanej;
- 4) zawarcia umowy spółki albo podpisania statutu spółki przekształcanej;
- 5) dokonania w rejestrze wpisu spółki przekształcanej i wykreślenia przedsiębiorcy przekształcanego z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Art. 584<sup>6</sup>. [Forma planu przekształcenia]

Plan przekształcenia przedsiębiorcy sporządza się w formie aktu notarialnego.

Art. 584<sup>7</sup>. [Plan przekształcenia]

§ 1. Plan przekształcenia przedsiębiorcy powinien zawierać co najmniej ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy przekształcanego na określony dzień w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu przekształcenia przedsiębiorcy.

§ 2. Do planu przekształcenia należy dołączyć:

- 1) projekt oświadczenia o przekształceniu przedsiębiorcy;
- 2) projekt aktu założycielskiego (statutu);
- 3) wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego;
- 4) sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia na dzień, o którym mowa w § 1.



Art. 584<sup>7</sup> § 3.

Jeżeli przedsiębiorca nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 2 pkt 4,

sporządza się w oparciu o podsumowanie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz innych ewidencji prowadzonych przez przedsiębiorcę dla celów podatkowych, spis z natury, a także inne dokumenty pozwalające na sporządzenie tego sprawozdania.

Art. 584<sup>8</sup>. [Zadania biegłego rewidenta]

- § 1. Plan przekształcenia przedsiębiorcy należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności.
- § 2. Sąd rejestrowy właściwy według siedziby przedsiębiorcy przekształcanego wyznacza na wniosek przedsiębiorcy przekształcanego biegłego rewidenta. W uzasadnionych przypadkach sąd może wyznaczyć dwóch albo większą liczbę biegłych.
- § 3. Na pisemne żądanie biegłego rewidenta przedsiębiorca przekształcany przedłoży mu dodatkowe wyjaśnienia lub dokumenty.
- § 4. Biegły rewident, w terminie określonym przez sąd, nie dłuższym jednak niż dwa miesiące od dnia jego wyznaczenia, sporządzi na piśmie szczegółową opinię i złoży ją wraz z planem przekształcenia przedsiębiorcy sądowi rejestrowemu oraz przedsiębiorcy przekształcanemu.
- § 5. Sąd rejestrowy określa wynagrodzenie za pracę biegłego rewidenta i zatwierdza rachunki jego wydatków. Jeżeli przedsiębiorca przekształcany dobrowolnie tych należności nie uiszczy w terminie dwóch tygodni, sąd rejestrowy ściągnie je w trybie przewidzianym dla egzekucji opłat sądowych.

Art. 584<sup>9</sup>. [Oświadczenie o przekształceniu przedsiębiorcy]

**Oświadczenie o przekształceniu** przedsiębiorcy powinno zostać sporządzone w formie aktu notarialnego i określać co najmniej:

- 1) typ spółki, w jaki zostaje przekształcony przedsiębiorca;
- 2) wysokość kapitału zakładowego;
- 3) zakres praw przyznanych osobiście przedsiębiorcy przekształcanemu jako wspólnikowi albo akcjonariuszowi spółki przekształconej, jeżeli przyznanie takich praw jest przewidziane;
- 4) nazwiska i imiona członków zarządu spółki przekształconej.

Art. 584<sup>10</sup>. [Odpowiedzialność]

- § 1. Osoby działające za przedsiębiorcę przekształcanego odpowiadają solidarnie wobec tego przedsiębiorcy, spółki, wspólników oraz osób trzecich za szkody wyrządzone działaniem lub zaniechaniem, sprzecznym z prawem albo postanowieniami umowy lub statutu spółki, chyba że nie ponoszą winy.
- § 2. Osoba fizyczna, o której mowa w art. 551 § 5, odpowiada wobec spółki, wspólników oraz osób trzecich za szkody wyrządzone działaniem lub zaniechaniem, sprzecznym z prawem albo postanowieniami umowy lub statutu spółki, chyba że nie ponosi winy.
- § 3. Biegły rewident odpowiada wobec przedsiębiorcy przekształcanego za szkody wyrządzone z jego winy. W przypadku gdy biegłych jest kilku, ich odpowiedzialność jest solidarna.
- § 4. Roszczenia, o których mowa w § 1-3, przedawniają się po upływie trzech lat, licząc od dnia przekształcenia.

Art. 584<sup>11</sup>. [Wpis przekształcenia do rejestru]

Wniosek o wpis przekształcenia do rejestru wnoszą wszyscy członkowie zarządu spółki przekształconej.

Art. 584<sup>12</sup>. [Ogłoszenie o przekształceniu]

Ogłoszenie o przekształceniu przedsiębiorcy jest dokonywane na wniosek zarządu spółki przekształconej.

Art. 584<sup>13</sup>. [Zakres odpowiedzialności za zobowiązania przedsiębiorcy przekształconego]

Osoba fizyczna, o której mowa w art. 551 § 5, odpowiada solidarnie ze spółką przekształconą za zobowiązania przedsiębiorcy przekształcanego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą powstałe przed dniem przekształcenia, przez okres trzech lat, licząc od dnia przekształcenia.

## Stosunek sukcesji na gruncie KSH do sukcesji podatkowej

„(...) spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego.

Jednak sukcesja ta ma jedynie charakter cywilnoprawny i co do zasady nie odnosi się do podatków.

W wyroku tym sąd wskazał, że sukcesja podatkowa powinna jasno wynikać z przepisów O.p. i nie może być wywodzona na zasadzie analogii z przepisów k.s.h.”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 3 dnia października 2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 793/12)

## Zgodnie z Ordynacją Podatkową:

### Art. 93a

§ 4. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

Należy tym samym wskazać, że **na gruncie prawa podatkowego nie mamy do czynienia z sukcesją uniwersalną restrukturyzowanego przedsiębiorcy, a jedynie wstąpienie w prawa osoby wykonującej jednoosobową działalność gospodarczą.**

„Następstwo prawne, polega na przejściu z jednego podmiotu na drugi określonych praw i obowiązków.

**W przypadku prawa podatkowego mamy do czynienia z pochodnym nabyciem praw, kiedy to następca prawny nabywa prawa i obowiązki przysługujące jego poprzednikowi prawnemu.**

Jest to **nabycie translatywne, gdyż dotyczy praw poprzednio już istniejących**. W prawie podatkowym z reguły ma miejsce następstwo prawne pod tytułem ogólnym (sukcesja uniwersalna), kiedy to mocą jednego zdarzenia prawnego dochodzi do nabycia całego lub części majątku, a nabywca wchodzi zarówno w prawa jak i w obowiązki swego poprzednika prawnego”.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi 7 listopada 2012 r., sygn. IPTPP2/443-719/12-2/JN

## Przekształcenie przedsiębiorcy a obowiązki prawne i podatkowe

Art. 584<sup>13</sup>.

Osoba fizyczna, o której mowa w art. 551 § 5, odpowiada solidarnie ze spółką przekształconą za zobowiązania przedsiębiorcy przekształcanego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą powstałe przed dniem przekształcenia, **przez okres trzech lat, licząc od dnia przekształcenia.**

Zgodnie z Ordynacją podatkową:

Art. 112b.

Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

## PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI CYWILNEJ ZAGADNIENIA WSTĘPNE

**Przekształcenie** - polega na zmianie formy organizacyjno-prawnej z zachowaniem tożsamości praw i obowiązków podmiotu przekształcanego. Obecnie obowiązujące przepisy wskazują, że transformacja spółki polegająca na przekształceniu, pozwala na uznanie ciągłości podmiotowej uczestnika tego procesu.

Spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej do rejestru. Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla z rejestru spółkę przekształconą (dzień przekształcenia).

#### Jaki jest cel?

Alternatywy:

- sprzedaż przedsiębiorstwa / ZCP
- aport przedsiębiorstwa / ZCP

#### Art. 551 § 1 KSH

Spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą)

Spółka cywilna może być przekształcona w spółkę handlową, inną niż spółka jawna. Przepis ten nie narusza przepisów art. 26 § 4-6.

Do przekształcenia spółki cywilnej stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przekształcenia spółki jawnej w inną spółkę handlową, z tym że do skutków przekształcenia stosuje się art. 26 § 5.

Przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy prawo przedsiębiorców - (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą) (przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową).

Art. 552 KSH

Spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej (**dzień przekształcenia**). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną.

Art. 553 KSH

Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształconej.

Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.

Wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształconej.

Art. 555 KSH

Do przekształcenia spółki stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące powstania spółki przekształconej, jeżeli przepisy niniejszego działu nie stanowią inaczej.

Art. 26 KSH

**Spółka, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółka cywilna), może być przekształcona w spółkę jawną.** Przekształcenie wymaga zgłoszenia do sądu rejestrowego przez wszystkich wspólników. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio.

Z chwilą wpisu do rejestru spółka cywilna staje się spółką jawną. Spółce tej przysługują wszystkie prawa i obowiązki stanowiące majątek wspólny wspólników. Przepisy art. 553 § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Przed zgłoszeniem, o którym mowa w § 4, wspólnicy dostosują umowę spółki do przepisów o umowie spółki jawnej.

Co do zasady...

1. Zachowanie tożsamości podmiotu przekształconego i przekształcanego.
2. Zachowaniem praw, zezwoleń, koncesji, ulg które podmiot uzyskał przed jego przekształceniem, chyba że ustawa stanowi inaczej.
3. Wspólnicy spółki przekształcanej stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształcanej
4. Konieczność zmiany firmy. Konieczność dodania nowego oznaczenia wskazującego na charakter spółki. Spółka przekształcona ma obowiązek podawania w nawiasie dawnej firmy obok nowej firmy z dodaniem wyrazu „dawniej”, przez okres co najmniej roku od dnia przekształcenia.

„Istotą przekształcenia (transformacji) jest zmiana formy prawnej, w której funkcjonuje dany podmiot. Podmiot przekształcany nie jest traktowany jako podmiot likwidowany, gdyż prowadzona przez niego działalność, przy wykorzystaniu tego samego majątku, będzie kontynuowana w innej formie prawnej, przez tenże podmiot.

W związku z tym, na gruncie przepisów prawa handlowego przyjmuje się, że **w wyniku przekształcenia następuje kontynuacja, a nie następstwo prawne, bowiem tylko sam podmiot podlega zmianie, a nie zamianie na inny podmiot. Skutki przekształcenia, jak i następstwa prawnego są jednak tożsame - wstąpienie we wszelkie prawa i obowiązki**”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 listopada 2010 r. I SA/Gl 704/10



## PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI CYWILNEJ W SPÓŁKĘ PRAWA HANDLOWEGO

### Art. 860 KC

Przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów.

Umowa spółki powinna być stwierdzona pismem.

### Art. 861 KC

Wkład wspólnika może polegać na wniesieniu do spółki własności lub innych praw albo na świadczeniu usług.

Domniemywa się, że wkłady wspólników mają jednakową wartość.

### Art. 863 KC

Wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku.

W czasie trwania spółki wspólnik nie może domagać się podziału wspólnego majątku wspólników.

W czasie trwania spółki wierzyciel wspólnika nie może żądać zaspokojenia z jego udziału we wspólnym majątku wspólników ani z udziału w poszczególnych składnikach tego majątku.

Art. 26 KC

Spółka, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółka cywilna), może być przekształcona w spółkę jawną. Przekształcenie wymaga zgłoszenia do sądu rejestrowego przez wszystkich współników. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio.

Z chwilą wpisu do rejestru spółka, o której mowa w § 4, staje się spółką jawną. Spółce tej przysługują wszystkie prawa i obowiązki stanowiące majątek wspólny współników. Przepisy art. 553 § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Przed zgłoszeniem, o którym mowa w § 4, współnicy dostosują umowę spółki do przepisów o umowie spółki jawnej.

Art. 553 KSH

§ 2. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.

§ 3. Wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia współnikami spółki przekształconej.

Problemy związane z przekształceniem spółki cywilnej:

1. Brak podmiotowości prawnej i osobowości prawnej spółki cywilnej a przejście praw i obowiązków
2. Wydzielenie „przedsiębiorstw” / ZCP współników spółki cywilnej które będą stanowiły wkład do spółki prawa handlowego np. sp.j.
3. Czy wydzielone przedsiębiorstwo / ZCP może mieć wartość ujemną??? Jak wycenia się majątek i zobowiązania???
4. Czy zobowiązania publicznoprawne współników (np. PIT / VAT / ZUS) przechodzą na spółkę prawa handlowego np. sp.j.??? Jeśli tak, to czy te zobowiązania obniżają wartość wkładu???
5. Czy spółka przekształcona dostaje nowy nr NIP / REGON???
6. Co jest przedmiotem wkładu przy przekształceniu??? Od czego płacimy PCC
7. Uchwała o przekształceniu w formie „zwykłej” pisemnej / aktu notarialnego??? Co w przypadku przy majątek współników obejmuje nieruchomości???

**Przedsiębiorstwo** - oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego,

**Zorganizowana część przedsiębiorstwa (CIT)** - oznacza to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania,

**Art. 55' KC - Przedsiębiorstwo** jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności: nazwę przedsiębiorstwa, własność nieruchomości lub ruchomości, prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości, wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne, koncesje, licencje i zezwolenia, patenty, majątkowe prawa autorskie, tajemnice przedsiębiorstwa, księgi i dokumenty

**Przejęcie długów???**

**Art. 12 RachU**

1. Księgi rachunkowe otwiera się:

- 1) na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym,
- 2) na początek każdego następnego roku obrotowego,
- 3) na dzień zmiany formy prawnej,
- 4) na dzień wpisu do rejestru połączenia jednostek lub podziału jednostki, powodujących powstanie nowej jednostki (jednostek),
- 5) na dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości  
-w ciągu 15 dni od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

2. Księgi rachunkowe zamyka się:

- 1) na dzień kończący rok obrotowy,
- 2) na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego, o ile nie nastąpiło jego umorzenie,
- 3) na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej,
- 4) w jednostce przejmowanej na dzień połączenia związanego z przejęciem jednostki przez inną jednostkę, to jest na dzień wpisu do rejestru tego połączenia,
- 5) na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału,
- 6) na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości,
- 7) na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami  
- nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

3. Można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku:

1) przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową;

2) połączenia jednostek, gdy w myśl ustawy rozliczenie połączenia następuje metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki;

3) ogłoszenia upadłości jednostki z możliwością zawarcia układu.

3a. Można nie zamykać ksiąg rachunkowych, jeżeli podział jednostki następuje przez wydzielenie.

(...)

4. Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

5. Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe, z uwzględnieniem art. 13 ust. 2 i 3.

Problemy związane z przekształceniem spółki cywilnej:

Jak określić dzień przekształcenia - dzień podjęcia uchwały przez wspólników spółki cywilnej??? Dzień wpisu do rejestru KRS spółki przekształconej???

Co się dzieje ze spółką w okresie pomiędzy podjęciem uchwały przez wspólników spółki cywilnej o przekształceniu a dniem wpisu do rejestru KRS spółki przekształconej???

Co się dzieje gdy wspólnicy spółki cywilnej są os.fiz. i prowadzą KPiR, a spółka prawa handlowego ma prowadzić pełne księgi???

Brak rozdziału majątku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą oraz „majątkiem prywatnym” a wkład w przypadku przekształcenia???

Przeszacowanie majątku będącego wkładem do spółki przekształconej???

Art. 22g ust. 1 ustawy PIT - za wartość początkową środka trwałego uważa się:

- 1) w razie odpłatnego nabycia - cenę jego nabycia,
- 2) w razie częściowo odpłatnego nabycia - cenę jego nabycia powiększoną o wartość przychodu, z uwzględnieniem art. 11 ust. 2 - 2b ustawy PIT, które regulują instytucję przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń,  
(...)
- 4) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:
  - a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne - jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
  - b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
  - c) wartość określoną zgodnie z art. 19 ustawy PIT wskazującym sposób kalkulacji przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw - jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;
- 5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej - ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

Art. 22g - WAŻNE

8. Jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, o których mowa w art. 22n, **wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.**

9. **Jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych, o których mowa w ust. 8, przez biegłego, powołanego przez podatnika.**

Art. 24 ust. 2 lit. a - dochodem lub stratą z odpłatnego zbycia środków trwałych, wykorzystywanych na potrzeby działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, jest różnica między przychodem z odpłatnego zbycia a wartością początkową wykazaną w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, powiększona o sumę odpisów amortyzacyjnych.

Art. 22g

12. W razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego albo połączonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

13. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie:

- 1) podjęcia działalności przez podmiot po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata,
- 2) zmiany formy prawnej prowadzonej działalności, polegającej na połączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów albo zmianie wspólników spółki niebędącej osobą prawną,
- 3) *(uchylony)*
- 4) *(uchylony)*
- 5) zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków  
- jeżeli przed przerwą lub zmianą składniki majątku były wprowadzone do ewidencji (wykazu).

Art. 6. VAT

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.
- 3) *(uchylony)*.

Art. 14. 1. Opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
- 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

5. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 3, podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, zwany dalej "spisem z natury". Podatnicy są obowiązani załączyć informację o dokonanym spisie z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości i o kwocie podatku należnego, do deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

## WNIESIENIE WKŁADÓW NIEPIENIĘŻNYCH DO SPÓŁKI OSOBOWEJ (TRANSPARENTNEJ PODATKOWO)

## Wykorzystanie spółek osobowych

Wkład do spółki osobowej

Art. 12 CIT -

4. Do przychodów nie zalicza się:

3c) przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku 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;

## Wykorzystanie spółek osobowych

Art. 16g

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-14, uważa się:

- 4a) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:
- a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne - jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
  - b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
  - c) wartość określoną zgodnie z art. 14 - jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;

## Wykorzystanie spółek osobowych

Art. 16g ust. 1a

Przepis ust. 1 pkt 4a lit. a i b stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.

[art. 16g ust. 1

4a) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

- a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne - jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
- b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,]



## Wykorzystanie spółek osobowych

Art. 16. 1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

13b) odsetek od udziału kapitałowego wspólników spółki niebędącej osobą prawną i spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;

13c) u podatnika będącego wspólnikiem spółki niebędącej osobą prawną - wartości pracy własnej będących osobami fizycznymi innych wspólników tej spółki; przepis stosuje się odpowiednio do wartości pracy małżonków i małoletnich dzieci wspólników spółki niebędącej osobą prawną;

## Wykorzystanie spółek osobowych

Art. 16k.

~~13. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy tej spółki.~~

W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.

**PODSUMOWANIE NOWYCH REGULACJI W ZAKRESIE  
„POLSKIEGO ŁADU” DOT. ZDARZEŃ  
RESTRUKTURYZACYJNYCH  
2022 / 2023**

**Dodatkowe restrykcje w zakresie transakcji restrukturyzacyjnych (również w PIT)**

Ustawa ogranicza neutralność łączenia i podziału spółek jedynie do pierwszej takiej transakcji. Warunkiem neutralności podatkowej będzie więc brak wcześniejszych działań reorganizacyjnych w odniesieniu do spółki przejmowanej. Projektowaną ustawą zostało wprowadzone więc ograniczenie z korzystania z przesunięcia momentu opodatkowania dochodu z podziału lub łączenia spółek. Jak już wspomniano, ustawa zakłada bowiem wprowadzenie do ustawy o PIT i ustawy o CIT **dwóch nowych warunków, które muszą być spełnione łącznie, aby czynność była neutralna podatkowo:**

- udziały wspólnika w spółce przejmowanej lub dzielonej nie mogły zostać nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów ani przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów,
- przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie może być wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału.

Tak więc nie będzie podatku w momencie transakcji, a dopiero w momencie zbycia przydzielonych udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej, ale tylko jeżeli spełnione zostaną oba ww. warunki łącznie.

**Możliwe opodatkowanie transakcji aportowych (również w PIT)**

Zmiana dotyczy także ograniczenia ze zwolnienia opodatkowania przychodów z objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny, jeżeli przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa (zmiana nastąpi w art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b ustawy o CIT oraz w art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT). Przychody takie są zwolnione z podatku dochodowego w 2021.

Ustawa zakłada natomiast dodatkowy warunek, od którego spełnienia ma zależeć neutralność podatkowa.

Aport będzie nieopodatkowany, tylko jeżeli spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (ZCP) w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład.

Ustawodawca określił również, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 109 będzie mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy spółka przejmująca majątek podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do EOG od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

**WKŁAD NIEPIENIĘŻNY (APORT) DO PODATNIKÓW CIT -  
PODATEK DOCHODOWY (CIT)**

- **OPODATKOWANIE APORTU**
- **APORT Z AGIO**
- **APORT UDZIAŁÓW LUB AKCJI (WYMIANA UDZIAŁÓW)**
- **ZASADY AMORTYZACJI**

### Podwyższenie kapitału

1. Podwyższenie kapitału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością
2. Podwyższenie kapitału w spółce akcyjnej:
  - a) zwykłe
  - b) warunkowe
  - c) podwyższenie kapitału przez zarząd
3. Podwyższenie kapitału ze środków własnych

### **Aport (skutki dla udziałowca)**

Przychody i koszty

Objęcie udziałów (akcji) w zamian za:

- wkład pieniężny
- wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa albo zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP),

nie rodzi przychodu u obejmującego.

Przychody oraz koszty uzyskania przychodów będą rozpoznawane wyłącznie w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji).

## Aport (skutki dla udziałowca)

Przychody - 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12 ust 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

- 7) **wartość wkładu** określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni **wkładu niepieniężnego**;

jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

## Podwyższenie kapitału (skutki dla udziałowca)

Koszty uzyskania przychodów powinny być rozpoznane zgodnie z art. 15 ust. 1j UPDOP w wysokości zależnej od przedmiotu aportu.

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Aport (skutki dla udziałowca)

Przedmiot wkładu

Przedmiotem wkładu są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne (ST / WNiP)

KUP

Wartość początkowa przedmiotu wkładu, zaktualizowana, pomniejszona o dokonane przed wniesieniem sumę odpisów amortyzacyjnych

## Wycena wartości wniesionego aportu – ST/WNiP

Art. 16g ust. 1 pkt 4 CIT - przepisy obowiązujące od 01.01.2015

**ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021**

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-14, uważa się:

4) ~~w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki, a także wkładu w spółdzielni – ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;~~

w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki albo spółdzielni - ustaloną przez podatnika, z zastrzeżeniem pkt 4c, na dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;

### MOŻLIWOŚĆ PRZESZACOWANIA

59 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

59

## Aport (skutki dla udziałowca)

**ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021**

Przedmiot wkładu

Przedmiotem wkładu są udziały/akcje

| Rodzaj udziałów/akcji (objęte za ... )              | KUP  |
|---|--|
| Składniki majątkowe nie stanowiące przedsiębiorstwa | wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki  |
| Wkład pieniężny lub nabyte                          | wydatki na nabycie   |
| Przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część       | wartość przedsiębiorstwa wynikająca z ksiąg na dzień objęcia, nie wyższa niż wartość nominalna udziałów/akcji z dnia ich objęcia |

60 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

60

## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Przedmiot wkładu

KUP

Przedmiotem wkładu są składniki majątkowe inne niż:

Wydatki na nabycie przedmiotu wkładu

- środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,
- akcje

2021

Art. 15 ust. 1j. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) (...) - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, (...), pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne;

2) wartości:

a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce (...) objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce (...), które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce (...), które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

- jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce (...);

(...)

2021

Art. 15 ust. 1j. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) (...) - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

(...)

2a) wartości odpowiadającej kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu);

2b) wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład;

3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1-2b składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;

4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych - jeżeli składnik ten został otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki.

63 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

63

## Aport (skutki dla spółki otrzymującej aport)

Rok 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

4) przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela;

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

11) (...) kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji) (AGIO EMISYJNE), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, (...)

WKŁAD PIENIĘŻNY NA KAPITAŁ ZAKŁADOWY NIE GENERUJE PRZYCHODU

WKŁAD PIENIĘŻNY NA KAPITAŁ ZAPASOWY (AGIO EMISYJNE) NIE GENERUJE PRZYCHODU

64 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

64



## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2019 / 2020 / 2021 / 2021

### Art. 7b. [Przychody z zysków kapitałowych]

1. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:
  - 2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego;

### Art. 12. [Przychody] - Zmiana od 19.07.2018

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
  - 7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

### Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

- 25) ~~wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący.~~  
wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do:
  - a) spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący,
  - b) spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;

**Aport przedsiębiorstwa lub ZCP - NIE JEST PRZYCHODEM**

## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 12 ust. 4. Do przychodów nie zalicza się:

25) wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do:

a) spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący,

b) ~~spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;~~

w pkt 25 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, oraz spółka lub spółdzielnia otrzymująca wkład przyjęta dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego ten wkład;”.

## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 12 - po ust. 12 dodaje się ust. 12a i 12b w brzmieniu:

„12a. W przypadkach, o których mowa w ust. 4 pkt 3g oraz w ust. 4 pkt 25 lit. b, gdy składniki wchodzące w skład wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części zostały przypisane do działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu, ciężar dowodu, że składnik majątku został przyjęty dla celów podatku dochodowego w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego, lub wnoszącego wkład niepieniężny, spoczywa na podatniku przejmującym ten składnik majątku lub wnoszącym ten wkład niepieniężny.

12b. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 12 oraz ust. 11 pkt 3 i 4, ciężar dowodu, że udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów oraz wartość udziałów (akcji) odpowiada wartości określonej w tych przepisach, spoczywa na wspólniku.”,

## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2022 - „POLSKI ŁAD”

Art. 12 ust. 15. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b mają zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami, o których mowa w:

- 1) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
- 2) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, albo
- 3) art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, przejmujących majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

## Aport (skutki dla udziałowca)

ROK 2022 - „POLSKI ŁAD”

Art. 12 ust. 15 i 16 otrzymują brzmienie:

„15. Przepisy ust. 4 pkt 3e-3h, 12 i pkt 25 lit. b mają zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami, o których mowa w:

- 1) art. 3 ust. 1, przejmujących albo wnoszących w drodze wkładu niepieniężnego majątek spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
- 2) art. 3 ust. 1, przejmujących albo wnoszących w drodze wkładu niepieniężnego majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, albo
- 3) art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, przejmujących albo wnoszących w drodze wkładu niepieniężnego majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

16. Przepisy ust. 4 pkt 3e-3h, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.”;

## Podwyższenie kapitału (skutki dla udziałowca)

Koszty uzyskania przychodów powinny być rozpoznane zgodnie z art. 15 ust. 1j UPDOP w wysokości zależnej od przedmiotu aportu.

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Aport (skutki dla udziałowca)

Przedmiotem wkładu są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne (ST / WNIPI)

Art. 15 1j. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za ~~wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część~~ - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

dodaje się pkt 5 w brzmieniu:

„5) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników majątku, wynikającej z ksiąg podatkowych, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - w przypadku, gdy przedmiotem wkładu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część oraz nie ma zastosowania art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b.”,

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 15 ust. 1j. W przypadku ~~objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część~~ - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) (...) - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, (...), pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne;**

2) wartości:

a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce (...) objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce (...), które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce (...), które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

- **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce (...);**

(...)

#### ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 15 ust. 1j. W przypadku **objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część** - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) (...) - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

- (...)
- 2a) wartości odpowiadającej kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu);**
- 2b) wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych - **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład;**
- 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1-2b składników majątku podatnika - **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;**
- 4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych - **jeżeli składnik ten został otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki lub zmniejszeniem udziału kapitałowego w takiej spółce.**

#### 2021

Art. 15 ust. 1k. W przypadku **odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny**, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) w spółce, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- 1) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - **jeżeli zbywane udziały (akcje) zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część**, w tym również w zamian za wkład niepieniężny w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej;
- 1a) wartości początkowej składnika majątkowego, o którym mowa w art. 2 pkt 3 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, będącego przedmiotem wkładu własnego, o którym mowa w art. 2 pkt 5 tej ustawy, (...), pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, **a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów** wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie;
- 2) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji) w spółce, nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7.

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 15 ust. 1k. W przypadku **odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny**, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) w spółce, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

po pkt 1a dodaje się pkt 1b w brzmieniu:

**„1b) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli zbywane udziały (akcje) zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w przypadku, gdy do przychodów takich nie miały zastosowania przepisy art. 12 ust. 4 pkt 25 lit b;”**;

~~2) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji) w spółce, nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7.~~

pkt 2 otrzymuje brzmienie:

**„2) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji) w spółce, nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli zbywane udziały (akcje) zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w przypadku, gdy do przychodów takich miały zastosowanie przepisy art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b.”**

75 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

75

| Rodzaj wkładu do spółki | Konsekwencje podatkowe dla wnoszącego   | Konsekwencje podatkowe dla spółki otrzymującej   |
|-------------------------|---|--|
| Wkład pieniężny         | Nie stanowi przychodu wartość wkładu pieniężnego  | Nie stanowi przychodu wkład na kapitał zakładowy (art. 12 ust. 4 pkt 4)<br>Nie stanowi przychodu wartość przekazana na kapitał zapasowy (AGIO) (art. 12 ust. 4 pkt 11) |
| APORT                   | Przychód w wysokości wartości wkładu określonego w umowie / statucie (wartość rynkowa) (art. 12. ust 1 pkt 7) v. (art. 7b ust 1 pkt 2)  | Nie jest przychodem (art. 12 ust. 4 pkt 4) art. 12 ust. 4 pkt 11)  |
| Przedsiębiorstwo / ZCP  | Brak przychodu - (art. 12 ust. 4 pkt 25 lit b)<br>Brak KUP - (art. 15 ust 1j)   | Nie jest przychodem<br>Zasada kontynuacji wyceny ST i metody wyceny - (art. 15 ust 1s)   |
| ST/WNIP                 | Przychód w wysokości wartości wkładu określonego w umowie / statucie (wartość rynkowa) (art. 12. ust 1 pkt 7)<br>KUP (art. 15 ust 1j pkt 1) - wartość księgowa netto (wartość „niezamortyzowana”) | Nie jest przychodem<br>ALE możliwość przeszacowania do wartości rynkowej (art. 16g ust 1 pkt 4)  |
| Udziały / akcje         | Przychód w wysokości wartości wkładu określonego w umowie / statucie (wartość rynkowa) (art. 12. ust 1 pkt 7)<br>KUP (art. 15 ust 1j pkt 2 a, b, c,) - wydatki na nabycie lub objęcie             | Nie jest przychodem<br>Nie ma możliwości przeszacowania  |
| Wymiana udziałów        | Brak przychodu - (art. 12 ust 4d)<br>Brak KUP   | Nie jest przychodem<br>Nie ma możliwości przeszacowania  |
| Inne                    | Przychód w wysokości wartości wkładu określonego w umowie / statucie (wartość rynkowa) (art. 12. ust 1 pkt 7)<br>KUP (art. 15 ust 1j pkt 3) - faktycznie poniesione wydatki nie zaliczone do KUP  | Nie jest przychodem<br>Nie ma możliwości przeszacowania  |

76

## Podwyższenie kapitału – podsumowanie

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA - PODSUMOWANIE

| RODZAJ WKŁADU              | OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA | KUP              |                        |
|----------------------------|--------------------------|------------------|------------------------|
| Pieniężny                  | NIE                      | N/D              |                        |
| Aport przedsiębiorstwo     | NIE                      | N/D              |                        |
| Aport środki trwałe / WNIP | TAK                      | Wartość księgowa |                        |
| Aport akcje / udziały      | TAK                      | Przedsiębiorstwo | Wartość netto          |
|                            |                          | ŚT / WNIP        | Max. wartość nominalna |
|                            |                          | Inne             | wydatki                |
| Aport wierzycelności       | TAK                      | Wydatki          |                        |
| Agio                       | TAK                      | N/D              |                        |
| Kapitalizacja rezerw       | TAK                      | N/D              |                        |

77 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

77

## KONSEKWENCJE PODATKOWE ZWIĄZANE Z WNIESIENIEM APORTEM PRZEDSIĘBIORSTWA LUB ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

78 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

78

## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

Art. 15 ust 1s CIT - przepisy obowiązujące od 2015 ROK 2017 / 2018 / 2019  
/ 2020 / 2021

~~W przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w drodze wkładu niepieniężnego (aportu), WARTOŚĆ POSZCZEGÓLNYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU, wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustala się:~~

W przypadku nabycia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub komercjalizowanej własności intelektualnej wniesionej przez podmiot komercjalizujący wartość poszczególnych składników tego wkładu, w tym składników wchodzących w skład majątku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustala się:

1) 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 (ST/WNiP),

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

**UWAGA - zmieniono przepis art. 16g ust 10a CIT**

79 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

79

## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 15 ust 1s

po ust. 1s dodaje się ust. 1sa w brzmieniu:

„1sa. Przepis ust. 1s stosuje się odpowiednio do nabycia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części podmiotu nieposiadającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”,

80 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

80



## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

Art. 16g CIT

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

9. W razie przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształcanego, połączonego albo podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

ZASADA KONTYNUACJI WYCENY

## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

Art. 16g CIT -

Przepisy obowiązujące od 01.01.2015

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

10a. Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub komercjalizowanej własności intelektualnej wnoszonej przez podmiot komercjalizujący, w drodze wkładu niepieniężnego.

Przepis od 2011

10c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.

## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

Art. 16g CIT

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

10. W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi:
- 1) suma ich wartości rynkowej - w przypadku wystąpienia dodatknej wartości firmy, ustalonej zgodnie z ust. 2;
  - 2) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi - w przypadku niewystąpienia dodatknej wartości firmy.

Przepisy obowiązujące od 01.01.2015

- 10a. Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub komercjalizowanej własności intelektualnej wnoszonej przez podmiot komercjalizujący, w drodze wkładu niepieniężnego.

## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

Przepisy obowiązujące od 01.01.2015

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

- 10b. ~~W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.~~

W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo komercjalizowanej własności intelektualnej wnoszonej przez podmiot komercjalizujący, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.

- 10c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.

### ROK 2022 - „POLSKI ŁAD”

Art. 16h CIT

3a. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego, jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego taki wkład.

po ust. 3a dodaje się ust. 3aa w brzmieniu:

„3aa. **W przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego przez podmiot nieposiadający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podatnik otrzymujący taki wkład dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w art. 16i-16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji, przy czym wybrane: metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, jeżeli przedmiot tego wkładu niepieniężnego nie był przypisany do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Odpisów amortyzacyjnych podatnik dokonuje z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów uwzględnionych dla celów podatku dochodowego w jakiegokolwiek formie, wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu, którego składniki zostały przejęte.”**,

## Wycena wartości wniesionego aportu – P/ZCP

**WAŻNE! - WYKONANIE ŚWIADCZENIA NIEPIENIĘŻNEGO**

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 14a. 1. W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu:

- zaciągniętej pożyczki (kredytu),
- dywidendy,
- umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji),
- [od 2021] podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni

(...)

Art. 16g CIT - przepisy obowiązujące od 2015

Ust. 1 pkt 6)

w razie nabycia, w następstwie wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w art. 14a - wartość wierzytelności (należności) uregulowanej w wyniku wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w tym przepisie; przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio;

## WNIESIENIE I PODWYŻSZENIE KAPITAŁU

### SZCZEGÓLNE PRZYPADKI

## Podwyższenie kapitału zakładowego

Aport (skutki dla udziałowca)

### Wydatki na objęcie udziałów (akcji) za aport (art. 15 ust. 1o updog)

Wydatki takie powiększają koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów / akcji

### Zagadnienie konwersji wierzytelności

- a) Wierzytelności wyrażone w walucie obcej - różnice kursowe a koszty uzyskania przychodów,
- b) Udziały objęte w zamian za wierzytelności a koszty ich uzyskania (art.15 ust.1 j. pkt. 3 ustawy updog)
- c) Potrącenie umowne

## Podwyższenie kapitału zakładowego

Aport (skutki dla spółki otrzymującej aport)

Kapitał zakładowy

Do przychodów podatkowych nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie albo powiększenie kapitału zakładowego (art. 12 ust. 4 pkt 4 UPDOP).

Do przychodów podatkowych nie zalicza się: kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy - AGIO (art. 12 ust. 4 pkt 11 UPDOP).

Regulacja KSH:

- a) sp. z o.o.: na kapitał zapasowy przelewana jest nadwyżka ceny emisyjnej (art. 154 par. 3 KSH)
- b) S.A.: na kapitał zakładowy przelewana jest nadwyżka pozostała po pokryciu kosztów emisji (art. 396 par. 2 KSH)

Regulacja UOR: koszty emisji w S.A. pomniejszają agio (koszty emisji niepokryte z agio to koszty finansowe)

## Podwyższenie kapitału zakładowego

Kapitalizacja zysków i rezerw

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

1. dochód (przychód) z zysków kapitałowych (u udziałowca / akcjonariusza)
2. dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji)
3. dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego
4. dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej
  - dopłaty (możliwość? przychód?)
  - agio (przychód?)
  - kapitał zapasowy (utworzony z zysku)
  - kapitały rezerwowe

Art. 7b ust 1 pkt f)

Za przychody z zysków kapitałowych uważa się: równowartość zysku osoby prawnej przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, (...) oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,

Każde podwyższenie kapitału zakładowego ze środków własnych rodzi przychód udziałowca, niezależnie od pochodzenia kapitału zapasowego (agio, zysk inne)

## OKREŚLENIE WYSOKOŚCI KUP WYKAZYWANYCH W ZWIĄZKU Z KONWERSJĄ DŁUGU NA KAPITAŁ

- **Określenie wysokości kosztów uzyskania przychodów wykazywanych w związku z konwersją długu na kapitał art. 15 ust 1j pkt. 2a i 2b**

Przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT, poza przypadkiem odnoszącym się do wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki do podmiotu prowadzącego działalność typu venture capital, nie regulowały wprost sposobu określania przez podatników podatku dochodowego wysokości kosztów uzyskania przychodów w szczególnych przypadkach, tj. kiedy przedmiotem wkładu jest wierzytelność przysługująca podmiotowi wnoszącemu wkład wobec spółki (spółdzielni), do której wkład taki jest wnoszony.

Jednocześnie, w orzecznictwie organów podatkowych oraz sądów administracyjnych spotkać można rozbieżne oceny, czy w takim przypadku - na podstawie obowiązujących przepisów - można przyznać podatnikowi prawo do rozpoznania takich kosztów.

Mając to na uwadze wprowadzono przepisy w celu usunięcia takich wątpliwości, poprzez bezpośrednie określenie, że podatnik może w takim przypadku wykazać poniesione koszty poprzez wskazanie wysokości takich kosztów.

- W przypadkach kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność przysługująca wnoszącemu **wkład niepieniężny z tytułu pożyczki uprzednio udzielonej przez ten podmiot spółce** (spółdzielni), podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie udzielonej uprzednio pożyczki, nie wyższej jednak niż przyjęta przez strony (wnoszącego i przez spółkę) wartość takiej wierzytelności, określona na dzień jej wniesienia.
- W przypadku, kiedy przedmiotem **wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność własna uprzednio zaliczona przez wnoszącego wkład do przychodów należnych**, podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie przychodu należnego wykazanego przez tego podatnika z tytułu wykonania tego świadczenia (zbycia towaru).

W przypadku osób fizycznych, regulacje te będą dotyczyły tylko przypadków, gdy będące przedmiotem wkładu wierzytelności dotyczą prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej oraz działów specjalnych produkcji rolnej i dochód z takiego aportu określa się na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT.

- **Określenie wysokości kosztów uzyskania przychodów wykazywanych w związku z konwersją długu na kapitał art. 15 ust 1j pkt. 2a i 2b**

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni - ustala się **koszt uzyskania przychodu**, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

- 2a) **wartości odpowiadającej kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład** na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu);
- 2b) **wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych** - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład;

## WKŁAD NIEPIENIĘŻNY (APORT) - VAT I PCC

- ZASADY OPODATKOWANIA VAT APORTÓW
- PODSTAWA OPODATKOWANIA
- OBOWIĄZEK PODATKOWY
- ODLICZENIE VAT NALICZONEGO
- OPODATKOWANIE PCC APORTU

## Aport a VAT

### Art. 6. VAT

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa;

Aport:

- 1) Przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa - POZA VAT
- 2) Środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych - PODLEGA VAT



## Aport a VAT

### Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18.8.2010 r., IBPP3/443-349/10/PK

Aby ocenić, czy do czynności opisanej we wniosku znajdzie zastosowanie norma wynikająca z art. 6 pkt ustawy o VAT konieczne jest przeanalizowanie czy wydzielone części przedsiębiorstwa stanowią zorganizowane części przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów o VAT.

W myśl art. 2 pkt 27e ustawy o VAT przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania

## Aport a VAT

### **Określenie wartości wnoszonego aportem wkładu niepieniężnego (ST / WNIP):**

Stosownie do art. 154 § 3 i art. 309 § 1 Kodeksu spółek handlowych (K.s.h.), w przypadku wnoszenia do spółki kapitałowej (spółki z o.o. lub spółki akcyjnej) wkładów niepieniężnych, wartość nominalna wydawanych za taki wkład udziałów bądź akcji spółki nie może przewyższać wartości zbywczej przedmiotu wkładu (patrz także art. 175 § 1 K.s.h.).

W świetle powyższych przepisów, nie ma zatem formalnych przeszkód, aby wydawane za taki wkład udziały bądź akcje posiadały wartość nominalną odpowiadającą wartości "brutto" przedmiotu wkładu, czyli wartości uwzględniającej podatek VAT. Oczywiście wartość wydawanych za taki wkład udziałów bądź akcji może być również niższa od takiej zbywczej wartości przedmiotu wkładu. W takim przypadku nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego spółki otrzymującej aport (agio).

## Aport a VAT

### Określenie wartości wnoszonego aportem wkładu niepieniężnego (ST / WNIP):

#### Metoda brutto:

- wnoszący przekazuje aport 100+23  
- wniesienie wkładu według wartości rynkowej (brutto) 123,  
otrzymujący przekazuje akcje 123  
- następuje objęcie akcji w wartości rynkowej (brutto);

#### Metoda netto:

- wnoszący przekazuje aport 100+23  
- wniesienie wkładu według wartości rynkowej (brutto) 123,  
otrzymujący przekazuje akcje 100  
- objęcie akcji w wartości 100 (netto), otrzymujący opłaca fakturę VAT 23.

### Aktualne interpretacje - metoda wyceny netto.

#### Możliwe problemy praktyczne

- utrata płynności
- „Inny podmiot musi zapłacić VAT, a inny ma prawo do zwrotu”

## Aport a VAT

Umowa w zakresie wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości jest umową cywilną, w oparciu o którą strony mogą dowolnie kształtować stosunki społeczne w ramach swobody umów i autonomii woli stron.

„Podstawą opodatkowania podatkiem VAT dla transakcji wniesienia nieruchomości w formie wkładu niepieniężnego do spółki prawa handlowego będzie, zgodnie z art. 29 ust. 9 ustawy, wartość rynkowa wniesionej nieruchomości, pomniejszona o kwotę podatku. W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, że jeżeli wartość określona w umowie będzie stanowiła wartość rynkową nieruchomości, która to wartość rynkowa pomniejszona o kwotę podatku będzie stanowiła podstawę opodatkowania (...) to wartość określona w umowie będzie wartością brutto.”

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach  
z 28 lutego 2011 r., nr IBPP4/443-354/11/JP

## Aport a VAT

Niekiedy strony uzgadniają, iż wnoszący aport otrzyma udziały w wartości odpowiadającej np. wartości netto towaru wnoszonego aportem. W tym przypadku organy podatkowe uważają, że strony ustaliły cenę, jaką wnoszący otrzyma za aport. Będzie to bowiem wartość nominalna udziałów, odpowiadająca wartości netto wnoszonego aportem składnika majątku.

„(...) określając cenę towaru lub usługi należy sprecyzować wartość przedmiotu transakcji (w tym przypadku aportu), brutto czy netto. Umowa spółki zatem powinna precyzować, czy w przypadku wniesienia przedmiotowego aportu obejmowane udziały będą w wysokości brutto czy netto. W przedmiotowej sprawie przyjąć należy, że strony ustaliły cenę, tzn. w zamian za aport - wnoszący ten aport otrzymał udziały o określonej wartości (udziały w zamian za wnoszony aport). Wartość udziałów została wyrażona w pieniądzu (wartość netto ceny aportu). Natomiast kwotę podatku VAT (w przypadkach, w których zgodnie z przepisami wystąpiła), spółka do której wniesiono aport będzie zobowiązana zapłacić wspólnikowi”.

interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 maja 2011 r.,  
nr IPPP1-443-251/11-2/BS,

101 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

101

## Aport a VAT

Kiedy spółka otrzymująca taki wkład zwraca wnoszącemu ten wkład równowartość VAT należnego od czynności wniesienia aportu, wątpliwości może budzić jak traktować otrzymane środki, na gruncie podatku dochodowego:

“(…) otrzymane przez Spółkę od spółki kapitałowej środki pieniężne stanowiące równowartość należnego podatku VAT po stronie Spółki z tytułu omawianej transakcji, wynikającego z odpowiedniej faktury VAT wystawionej na rzecz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, nie będą stanowić przychodu podatkowego dla Wnioskodawcy. (...)”

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w interpretacjach: z 12.01.2011 r. (nr IBPBI/2/423-1400/10/MS) i z 29.03.2011 r. (nr IBPBI/2/423-33/11/MS).

Odmienne stanowisko:

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacjach z 30.03.2010 r. (nr IPPB3/423-996/09-5/PD) oraz z 26.01.2010 r. (nr IPPB3/423-793/09-3/MS).

„Należność ta nie jest zatem zarówno nieodpłatnym, przymusowym oraz bezwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, jak i nie została nałożona w drodze ustawy. Należność ta nie stanowi należnego podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 12 ust. 4 pkt 9 u.p.d.o.p. (...)”

Wyrok WSA w W-wie z 21 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1277/10  
(orzeczenie prawomocne).

102 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

102

## Aport a VAT - przykłady

### Przykład 1

Spółka A nabyła składnik majątku za kwotę 123.000 zł (brutto z VAT), VAT w kwocie 23.000 zł odliczyła. Składnik ten wniosła aportem do spółki B, w zamian za co otrzymała udziały o wartości 123.000 zł. Zatem w spółce A przychód wyniósł 123.000 zł (wartość nominalna), koszt uzyskania 100.000 zł (wartość netto tego środka trwałego), a dochód wyniósł 23.000 zł.

### Przykład 2 (dane liczbowe jak w przykładzie 1)

Spółka A określiła wartość przedmiotu aportu na kwotę 100.000 zł i w zamian otrzymała udziały o tej samej wartości nominalnej. Zatem w spółce A powstanie:  
przychód w kwocie 100.000 zł  
koszt uzyskania 100.000 zł (wartość netto środka trwałego)  
dochodu nie będzie.

Należy odprowadzić VAT należny w kwocie 23.000 zł, który jak wyżej wskazano nie będzie kosztem podatkowym.

## **PRZEDSIĘBIORSTWO ORAZ ZORGANIZOWANA CZĘŚĆ PRZEDSIĘBIORSTWA**

- **KLUCZOWE POJĘCIE PRZY RESTRUKTURYZACJI DZIAŁALNOŚCI**
- **DEFINICJE USTAWOWE**
- **PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH**
- **ODPOWIEDZIALNOŚĆ NABYWCY PRZEDSIĘBIORSTWA LUB JEGO ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI**

## Przedmiot wydzielenia

**Przedsiębiorstwo** - oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego,

**Zorganizowana części przedsiębiorstwa** - Definicja według PDOP (art.4a ppkt. 4) oraz VAT (art.2 pkt. 27e)

**Zorganizowana część przedsiębiorstwa to:**  
organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, włączając w to zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania

**Art. 55' KC - Przedsiębiorstwo** jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności: nazwę przedsiębiorstwa, własność nieruchomości lub ruchomości, prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości, wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne, koncesje, licencje i zezwolenia, patenty, majątkowe prawa autorskie, tajemnice przedsiębiorstwa, księgi i dokumenty

## Ocena z punktu widzenia podmiotu zbywającego ZCP

### Kryteria /TEST na ZCP

- Czy istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań ?
- Czy zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie ?
- Czy składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych ?
- Czy zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące zadania gospodarcze ?

## Wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa

1. Określenie zespołu składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa
2. Wyodrębnienie zespołu składników aktywów trwałych i obrotowych
3. Wydzielenie umów wzajemnych, dwustronnie zobowiązujących
4. Określenie rozrachunków (należności i zobowiązań) podlegających wydzieleniu
5. Przydzielenie aktywów niematerialnych, niewycenionych w księgach np. wartość firmy, know-how, relacje z kontrahentami
6. Przejście pracowników łącznie z wydzieloną częścią przedsiębiorstwa
7. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe „związane” z zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa

## Dokumenty wymagane do podziału / wydzielenia (do planu podziału):

- 1) szczegółowe dane rejestrowe dotyczące podmiotu, w tym m.in. umowa spółki,
- 2) pełne dane księgowe: ostatnie pełne sprawozdanie finansowe wraz z informacją dodatkową i notami oraz jeśli podlegało badaniu przez biegłego rewidenta - opinia i raport z badania biegłego rewidenta,
- 3) bilans przygotowany zgodnie z wymogami dotyczącymi sporządzenia sprawozdania finansowego (najbardziej aktualny),
- 4) szczegółowe informacje w zakresie rozrachunków tj. wykaz rodzajowy i kwotowy należności i zobowiązań związanych z prowadzoną działalnością w tym listę wierzycieli i dłużników w powyższym zakresie,
- 5) lista umów wzajemnych dotyczących prowadzonej działalności gospodarczej (umowy dwustronnie zobowiązujące np. umowy o świadczenie usług),

### WAŻNE:

Istnieją wątpliwości czy w ramach procesu podziału przez wydzielenie możliwe jest przeniesienie zgód klientów na przetwarzanie danych osobowych, a także zgód na przesyłanie informacji handlowych

Dokumenty wymagane do podziału / wydzielenia

- 6) szczegółowe ewidencje środków trwałych wraz z precyzyjnym wyszczególnieniem nieruchomości, użytkowania wieczystego i innych ograniczonych praw rzeczowych. W przypadku nieruchomości niezbędne jest przedstawienie następujących dokumentów: podstawa nabycia (np. akt notarialny), numer księgi wieczystej, wypis z rejestru gruntów oraz wyrys z mapy ewidencyjnej, będące podstawą wpisu do księgi wieczystej, wypis z planu miejscowego bądź zaświadczenie o braku takiego planu, informacja na temat dojazdu do drogi publicznej, informacja na temat zabudowy,
- 7) szczegółowy wykaz wartości niematerialnych i prawnych oraz wykaz wartości stanowiących aktywa niematerialne które nie zostały uznane za wartość niematerialno-prawną dla celów podatkowych i księgowych tj. lista klientów, wytworzony znak towarowy i nieujawniony,
- 8) wykaz zabezpieczeń na majątku spółki np. zabezpieczenie hipoteczne, zastawy, przewłaszczenie na zabezpieczeniach  
WAŻNE: dla zapewnienia bezpieczeństwa należy dochować odpowiedniej formy przy przejściu zabezpieczenia hipotecznego
- 9) wykaz pracowników i osób współpracujących na podstawie umów cywilnoprawnych i innych

*SPÓŁKA KOMANDYTOWO AKCYJNA (SKA)*

*PRAKTYCZNE ASPEKTY*

*ZMIANY W POLSKI ŁADZIE OD 1 STYCZNIA 2023 R. -  
OSKŁADKOWANIE KOMPLEMENTARIUSZA*

Spółka Komandytowo Akcyjna - praktyczne aspekty prowadzenia działalności gospodarczej

W praktyce spółka SKA stanowi hybrydę spółki osobowej oraz spółki kapitałowej!

Akcjonariusze pełnią funkcję biernych inwestorów, którzy nie prowadzą spraw spółki i nie ponoszą odpowiedzialności za jej zobowiązania. Komplementariusze mają prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki, a nadto odpowiadają za jej zobowiązania całym swoim (prywatnym) majątkiem w przypadku niewypłacalności spółki (odpowiedzialność subsydiarna).

**Uchwały walnego zgromadzenia akcjonariuszy (zwyczajne lub nadzwyczajne) wymagają zachowania formy aktu notarialnego.** W praktyce wiąże się to z koniecznością zorganizowania posiedzenia akcjonariuszy w celu podjęcia uchwały oraz pokrycia dodatkowych kosztów notarialnych.

Oprócz obowiązku odbycia corocznego zgromadzenia zwyczajnego, Kodeks spółek handlowych wymaga podjęcia uchwały walnego zgromadzenia m.in. w przypadku podziału zysku za rok obrotowy w części przypadającej akcjonariuszom, zbycia i wydzierżawienia przedsiębiorstwa spółki lub jego zorganizowanej części oraz ustanowienia na nim prawa użytkowania, zbycia nieruchomości spółki, podwyższenia i obniżenia kapitału zakładowego, emisji obligacji, połączenia i przekształcenia spółki, zmiany statutu, rozwiązania spółki.

Spółka Komandytowo Akcyjna - praktyczne aspekty prowadzenia działalności gospodarczej

**Każda spółka komandytowo-akcyjna ma obowiązek prowadzenia własnej strony internetowej przeznaczonej do przekazywania informacji akcjonariuszom.** Na stronie internetowej powinny znaleźć się dane takie jak: firma, siedziba i adres spółki, numer KRS, oznaczenie właściwego sądu rejestrowego, NIP i wysokość kapitału zakładowego. Na stronie powinny być umieszczane wszelkie ogłoszenia spółki wymagane przez przepisy prawa oraz statut spółki. Strona internetowa powinna istnieć już w momencie składania wniosku o wpis spółki do rejestru przedsiębiorców KRS, gdyż w treści wniosku należy podać adres strony internetowej.

**Akcje spółki komandytowo-akcyjnej muszą być zarejestrowane w elektronicznym rejestrze akcjonariuszy.** Rejestr akcjonariuszy prowadzi podmiot, który na podstawie ustawy z dnia 29 lipca 2005r. o obrocie instrumentami finansowymi, jest uprawniony do prowadzenia rachunków papierów wartościowych (tj. dom maklerski lub bank powierniczy).

W konsekwencji spółka komandytowo-akcyjna jest zobowiązana do **zawarcia umowy z domem maklerskim** lub bankiem powierniczym na prowadzenie takiego rejestru. Podstawą do zawarcia umowy z danym podmiotem jest uchwała walnego zgromadzenia o wyborze podmiotu prowadzącego rejestr akcjonariuszy.



Spółka Komandytowo Akcyjna - praktyczne aspekty prowadzenia działalności gospodarczej

Ustawa o rachunkowości określa, że księgowość spółki komandytowo-akcyjnej prowadzi się w formie ksiąg rachunkowych.

W praktyce dla wspólników spółki komandytowo-akcyjnej oznacza to szersze obowiązki i wyższe koszty usług księgowych.

Wynika to z faktu, że prowadzenie pełnej księgowości obejmuje znacznie bardziej rozbudowaną ewidencję księgową oraz wymaga prowadzenia szczegółowej dokumentacji.

Spółka Komandytowo Akcyjna - praktyczne aspekty prowadzenia działalności gospodarczej

- W związku z brakiem możliwości odliczania składki zdrowotnej od podatku w ramach Polskiego Nowego Ładu podatnicy zauważyli, że atrakcyjną formą jest właśnie w tym zakresie spółka komandytowo-akcyjna.
- W przypadku wspólników spółki komandytowo - akcyjnej (komplementariusz i akcjonariusz) nie podlegają obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym
- W przypadku wspólników spółki komandytowo - akcyjnej (komplementariusz i akcjonariusz) nie podlegają ubezpieczeniu zdrowotnemu
- komplementariusz i akcjonariusz nie są z tytułu uczestnictwa w spółce komandytowo-akcyjnej zobowiązani do uiszczania składek na te ubezpieczenia (2022).

Zgodnie z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązkowym ubezpieczeniem społecznym podlega m.in. osoba prowadzącą pozarolniczą działalność.

Spółka Komandytowo Akcyjna - praktyczne aspekty prowadzenia działalności gospodarczej

Na podstawie z art. 8 ust. 6 pkt 4 ww. ustawy za osobę prowadzącą pozarolniczą działalność uważa się m.in.:

- wspólnika jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz wspólników spółki:
  - jawnej,
  - komandytowej lub
  - partnerskiej.

W gronie tym nie są wymienieni wspólnicy w spółce komandytowo-akcyjnej, co oznacza, że nie podlegają oni obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym.

- wspólnicy spółki komandytowo - akcyjnej nie podlegają obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu na podstawie art. 5 pkt 21 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, który to przepis odsyła do definicji osoby prowadzącej pozarolniczą działalność zdefiniowanej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych.

**WAŻNE - zgodnie z nowelizacją Polskiego Ładu, od 1 stycznia 2023 r. zostaną nałożone obowiązki w powyższym zakresie również na komplementariuszy (w art. 8 w ust. 6 zostanie dodany pkt 4b)!!!**

Spółka Komandytowo Akcyjna - zmiany od 1 stycznia 2023 r.

Szczegółowe zmiany zapowiedziane w projekcie wyglądają następująco:

Art. 10 projektu ustawy:

*W ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych wprowadza się następujące zmiany:*

Art. 66 [Podmioty ubezpieczone]

1. Obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają:

1) w art. 66 ust. 1 pkt 35a otrzymuje brzmienie:

*„35a) osoby powołane do pełnienia funkcji na mocy aktu powołania oraz prokurenci, które z tego tytułu pobierają wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym niezależnie od kwalifikacji do źródła przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.11)), z wyłączeniem osób uzyskujących przychody, o których mowa w art. 13 pkt 5 lub 6 tej ustawy, których roczne wynagrodzenie z tego tytułu nie przekracza kwoty 6000 zł” (tj. pełnienie obowiązków społecznych lub zleconych przez organ władzy publicznej).*

Spółka Komandytowo Akcyjna - zmiany od 1 stycznia 2023 r.

Art. 10 projektu ustawy:

7) w art. 82:

b) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. **Jeżeli ubezpieczony, o którym mowa w art. 81 ust. 2z lub 2za, uzyskuje przychody z więcej niż jednej spółki w ramach tego samego rodzaju działalności, o której mowa w ust. 5 pkt 1-5, składka na ubezpieczenie zdrowotne opłacana jest odrębnie od każdej prowadzonej spółki.**”

c) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. **Rodzajami działalności są:**

1) działalność gospodarcza prowadzona w formie jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością;

2) działalność gospodarcza prowadzona w formie spółki jawnej, będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych;

3) działalność gospodarcza prowadzona w formie spółki komandytowej;

4) **działalność gospodarcza prowadzona w formie spółki komandytowo-akcyjnej przez komplementariusza;**

5) działalność gospodarcza prowadzona w formie prostej spółki akcyjnej przez akcjonariusza wnoszącego do spółki wkład, którego przedmiotem jest świadczenie pracy lub usług;

6) wykonywanie działalności przez osoby, o których mowa w art. 81 ust. 2za.”

Spółka Komandytowo Akcyjna - zmiany od 1 stycznia 2023 r.

Art. 4 W ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych wprowadza się następujące zmiany:

1) (...)

2) w art. 13 pkt 4b otrzymuje brzmienie:

[Art. 13 [Okres podlegania obowiązkowi ubezpieczenia] **Obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym, chorobowemu i wypadkowemu podlegają osoby fizyczne w następujących okresach:]**

„4b) **wspólnicy spółki jawnej, partnerskiej lub komandytowej oraz komplementariusze w spółce komandytowo-akcyjnej - od dnia wpisania spółki do Krajowego Rejestru Sądowego albo od dnia nabycia ogółu praw i obowiązków w spółce do dnia wykreślenia spółki z Krajowego Rejestru Sądowego albo zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce, z wyłączeniem okresu, na który wykonywanie działalności przez spółkę zostało zawieszona na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców;**”

Spółka Komandytowo Akcyjna - opodatkowanie CIT

**WAŻNE- Wyrok NSA z dnia 3.12.2020, sygn.: II FSK 2048/18**  
**Wyplata zaliczki na poczet udzialu w zyskach bez „poboru zaliczki przez platnika”**

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2020 r., II FSK 2048/18, wypłata w trakcie roku zaliczek na poczet zysku komplementariuszom spółki komandytowej, a w konsekwencji również komplementariuszom spółki komandytowo-akcyjnej, nie podlega opodatkowaniu.

Podatek PIT trzeba zapłacić dopiero w momencie ustalenia dochodu spółki po zakończeniu roku obrotowego. W stosunku do podatku CIT w wariantcie estońskim powstanie obowiązku podatkowego spółki powiązane jest z faktyczną wypłatą zysku do wspólników. W konsekwencji wraz z wypłatą zaliczki aktualizował będzie się obowiązek do zapłaty podatku PIT przez komplementariuszy.

Spółka komandytowo-akcyjna - **brak daniny solidarnościowej**

Występuje brak obowiązku opodatkowania dochodu tzw. daniną solidarnościową, o której mowa w art. 30h u.p.d.o.f., w którym jako podstawy obliczenia omawianej daniny nie wskazano dochodów, o których mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. - przychodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, objętych zryczałtowanym podatkiem w wysokości 19%.

119 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

119

Spółka Komandytowo Akcyjna - opodatkowanie komplementariusza jako osoby fizycznej. Problem z zaliczkami.

**Stanowisko Dyrektora KIS bywa sprzeczne z wyrokiem NSA!**

*„Wykładnia literalna art. 30a ust. 6a updog prowadzi do wniosku, że kwotę pomniejszenia podatku można ustalić dopiero, gdy znana jest wartość podatku dochodowego od osób prawnych należnego od dochodu spółki za rok podatkowy, w którym uzyskany został zysk dzielony między wspólników. Przesądza o tym użycie przez ustawodawcę w treści art. 30a ust. 6a sformułowania „za rok podatkowy”. Nie ma zatem możliwości stosowania tego pomniejszenia w odniesieniu do wypłacanych wspólnikom w trakcie roku podatkowego zaliczek na poczet udziału w zysku za ten rok (zaliczek na poczet zysku, jaki spółka może osiągnąć w tym roku podatkowym). Ustawa nie pozwala bowiem na ustalenie kwoty pomniejszenia w oparciu o zaliczki na CIT należne od dochodu spółki, obliczone zgodnie z art. 19 updog, za okres do momentu wypłaty zaliczki na poczet udziału w zysku”*

- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 kwiecień 2021 r., nr 0115-KDIT1.4011.61.2021.1.MR.

**Zabezpieczeniem dla wspólników spółki komandytowo-akcyjnej może być w tym zakresie występowanie o interpretacje podatkowe we własnej sprawie i ewentualne wchodzenie na drogę sądową z nadzieją, że przywołany wyrok zapoczątkuje korzystną dla podatników linię orzeczniczą.**

120 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

120

Spółka komandytowo-akcyjna - opodatkowanie komplementariusza jako osoby fizycznej

Zobowiązanie podatkowe u wspólników spółki komandytowej powstaje dopiero w momencie faktycznej wypłaty udziału w zysku bądź - zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych - zaliczki na poczet udziału w zysku spółki.

Art. 30a ustawy o PIT

1. Od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a:

4) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;

6. Zryczałtowany podatek, o którym mowa w ust. 1 pkt 1-4 oraz pkt 6, 8 i 9, pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 5 pkt 1 i 4, ust. 5a, 5d i 5e.

6a. **Zryczałtowany podatek**, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, **pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki**, obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

Spółka komandytowo-akcyjna - opodatkowanie komplementariusza jako osoby fizycznej

Art. 30a ustawy o PIT

6b. Kwota pomniejszenia, o którym mowa w ust. 6a, nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1 pkt 4.

6c. Przepisy ust. 6a i 6b stosuje się również w przypadku, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż przez 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty.

6d. Przepis ust. 6c stosuje się odpowiednio do podatku dochodowego od przychodów (dochodów) komplementariusza z likwidacji spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, albo z jego wystąpienia z takiej spółki.

6e. W przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, pomniejszenie, o którym mowa w ust. 6a, przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek.

### Spółka komandytowo-akcyjna - opodatkowanie komplementariusza jako osoby fizycznej

Oznacza to, że jeśli tylko spółka komandytowo-akcyjna nie będzie korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, w praktyce komplementariusz nie zapłaci zryczałtowanego podatku od otrzymanego udziału w zysku!

#### Przykład

Spółka komandytowo-akcyjna uzyskała w 2021 r. dochód w wysokości 1 000 000 zł. Jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych zapłaciła od tego dochodu podatek według stawki 19%, tj. 190 000 zł. Kwotę zysku pozostałego po opodatkowaniu (810 000 zł) podzielono między wspólników. Komplementariuszowi posiadającemu 50% udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej przypadł zysk w kwocie 405 000 zł. Od tego zysku spółka powinna potrącić zryczałtowany podatek dochodowy obliczony jako  $19\% \times 405\,000\text{ zł} = 76\,950\text{ zł}$ , przy czym kwotę tę powinna pomniejszyć o przypadający na komplementariusza podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony już wcześniej przez spółkę, który to podatek w omawianym przykładzie wynosi 95 000 zł ( $190\,000\text{ zł} \times 50\%$ ). Oznacza to, że w praktyce z tytułu wypłaty zysku komplementariuszowi spółka nie potrąci mu podatku dochodowego (**bowiem 76 950 zł < 95 000 zł**). Podatek od tego dochodu zostanie zapłacony jako podatek płacony przez spółkę. **Zysk netto osiągnięty przez komplementariusza wyniesie 405 000 zł.**

## SPÓŁKA KOMANDYTOWA (SK) - OPODATKOWANIE KOMPLEMENTARIUSZA I KOMANDYTARIUSZA

#### Spółka komandytowa - opodatkowanie CIT

##### Spółka komandytowa - zwolnienie dla komandytariuszy:

Zgodnie z regulacjami, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się do spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z powyższym wprowadzono również nowe szczególne zwolnienie dla komandytariuszy takich spółek.

Zgodnie z art. 22 ust. 4e ustawy o CIT zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

Analogicznie art. 21 ust. 1 pkt 51a) ustawy o PIT.

#### Spółka komandytowa - opodatkowanie CIT

Spółka komandytowa - zwolnienie dla komandytariuszy (brak zastosowania) - art. 22 ust. 4f ustawy o CIT. Przedmiotowego **zwolnienia nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej** mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) **posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub**

2) **jest członkiem zarządu:**

a) **spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub**

b) **spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub**

3) **jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT (art. 23m ust. 1 pkt. 4 ustawy PIT) z członkiem zarządu lub współnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.**

## Spółka komandytowa - opodatkowanie CIT

### Spółka komandytowa - zwolnienie dla komplementariuszy:

Art. 30a [Ryczałt wg stawki 19%] **ustawy o PIT**

1. Od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a: (...)

4) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;

6a. **Zryczałtowany podatek**, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, **od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki**, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, **pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki**, obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

W konsekwencji, z perspektywy komplementariusza, jego dochody ze spółki komandytowej w praktyce nadal podlegają ekonomicznie jednokrotnemu opodatkowaniu na poziomie 19%.

## Spółka komandytowa - opodatkowanie komplementariusza jako osoby fizycznej

Zobowiązanie podatkowe u wspólników spółki komandytowej powstaje dopiero w momencie faktycznej wypłaty udziału w zysku bądź - zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych - zaliczki na poczet udziału w zysku spółki.

Art. 30a ustawy o PIT

1. Od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a:

4) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;

6. Zryczałtowany podatek, o którym mowa w **ust. 1 pkt 1-4** oraz pkt 6, 8 i 9, pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 5 pkt 1 i 4, ust. 5a, 5d i 5e.

6a. **Zryczałtowany podatek**, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, **od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki**, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, **pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki**, obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.



## Spółka komandytowa - opodatkowanie komplementariusza jako osoby fizycznej

### Art. 30a ustawy o PIT

6b. Kwota pomniejszenia, o którym mowa w ust. 6a, nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1 pkt 4.

6c. Przepisy ust. 6a i 6b stosuje się również w przypadku, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż przez 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty.

6d. Przepis ust. 6c stosuje się odpowiednio do podatku dochodowego od przychodów (dochodów) komplementariusza z likwidacji spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, albo z jego wystąpienia z takiej spółki.

6e. W przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, pomniejszenie, o którym mowa w ust. 6a, przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek.

**Podobnie jak w przypadku spółki komandytowo-akcyjnej w praktyce komplementariusz nie zapłaci zryczałtowanego podatku od otrzymanego udziału w zysku, jeżeli spółka nie będzie korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych.**

129 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

129

## Spółka komandytowa - opodatkowanie komandytariusza. Zwolnienie

W przypadku **komandytariusza** przy wypłacie zysku na rzecz komandytariusza, spółka komandytowa **nie będzie mogła dokonać pomniejszenia pobieranego z tego tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego** (w zależności od statusu prawnego komandytariusza - będzie to zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych lub zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych) o podatek dochodowy zapłacony przez samą spółkę. Dojdzie więc w tym zakresie do dwupoziomowego opodatkowania tego samego dochodu - raz na poziomie spółki komandytowej, drugi raz na poziomie komandytariusza takiej spółki.

### Art. 21 ustawy o PIT

#### 1. Wolne od podatku dochodowego są:

- 51a) **kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej** mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z wyjątkiem przychodów uzyskiwanych przez komandytariusza z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, **nie więcej jednak niż 60 000 zł** w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem;

130 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

130

Spółka komandytowa - opodatkowanie komandytariusza. Zwolnienie

Art. 21 ustawy o PIT

40. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 51a, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
- 2) jest członkiem zarządu:
  - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
  - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 3) jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Spółka komandytowa - opodatkowanie komandytariusza. Przykład

*Spółka komandytowa znajdująca się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskała w 2021 r. dochód w wysokości 1 000 000 zł. Jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych zapłaciła od tego dochodu podatek według stawki 19%, tj. 190 000 zł. Kwotę zysku pozostałego po opodatkowaniu (810 000 zł) podzielono między wspólników. Komandytariuszowi posiadającemu 50% udziału w zysku spółki komandytowej przypadł zysk w kwocie 405 000 zł. Od tego zysku spółka komandytowa, jako płatnik, powinna potrącić dodatkowo zryczałtowany podatek dochodowy obliczony jako iloczyn  $19\% \times 405\ 000\ \text{zł} = 76\ 950\ \text{zł}$ . Jednakże ze względu na zwolnienie podatek dochodowy obliczony będzie jako iloczyn  $19\% \times (405\ 000\ \text{zł} - 60\ 000\ \text{zł}) = 65\ 550\ \text{zł}$ . Zysk netto osiągnięty przez komandytariusza wyniesie 339 450 zł.*

**Zwolnieniu od podatku dochodowego uległa kwota 60 000 zł jako maksymalna wysokość zwolnienia możliwa do osiągnięcia zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 51a ustawy o PIT i art. 22 ust 4e. Ustawy o CIT.**

## *DYSKUSJA NAD WYBRANYMI ZAGADNIENIAMI*

133 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

133

## **Dziękuję za uwagę**

*dr Andrzej Dmowski CFE, CICA, CPA*

E: [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl)  
M: 0-504 020 405

Russell Bedford Poland  
Central Office - Warszawa  
Atlas Tower  
Al. Jerozolimskie 123A  
02-017 Warszawa  
T: +48 22 276 61 80  
T: +48 22 299 01 00  
F: +48 22 427 44 02  
W: [www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)

**Biura: Warszawa, Katowice, Bydgoszcz, Gdańsk i Poznań**

Legal Tax Audit Accounting Corporate Finance Business Consulting Training

134