

Autor: Sławomir Zieliń

Tytuł: Sposoby przekształcenia przedsiębiorstwa będącego osobą fizyczną

Przepisy prawne określają zarówno procedurę przekształcenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę, jak i aportowanie go do spółek osobowych i kapitałowych. W niniejszym komentarzu omówione zostały zarówno skutki przekształcenia, jak i aportowania.

1. Przekształcenie przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę

1.1. Przedsiębiorstwo, będące przedmiotem przekształcenia oraz aportowania

Przedsiębiorstwo osoby fizycznej funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.). Można je określić, na podstawie art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) - dalej k.c., jako zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Czynność prawna obejmująca przedsiębiorstwo, obejmuje wszystko co wchodzi w jego skład – chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej (przepisów szczególnych).

W sensie podatkowym w skład przedsiębiorstwa wchodzi również zobowiązania. Wynika to z faktu, że skoro definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych takie zobowiązania zawiera (art. 5a pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.- dalej u.p.d.o.f.), to tym bardziej zawiera je przedsiębiorstwo.

1.2. Przekształcenie przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową

Jest możliwe na podstawie art. 551 § 5 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.) - dalej k.s.h. Dokonuje się go zgodnie z przepisami art. 584¹-584¹³ k.s.h., obowiązującymi od dnia 1 lipca 2011 r., z odpowiednim uwzględnieniem przepisów dotyczących powstania spółki przekształcanej.

Chwilą przekształcenia jest moment wpisu nowopowstałej spółki do Krajowego Rejestru Sądowego. Postanowienie o wpisie przesyła się właściwemu organowi. Jednocześnie – właściwy organ wykreśla z urzędu przedsiębiorcę (osobę fizyczną) z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG).

Przekształcenia dokonuje się wyłącznie w jednoosobową spółkę kapitałową. Spółka powstała w wyniku przekształcenia, wstępuje (na zasadzie pełnej sukcesji) we wszelkie prawa i obowiązki przekształcanego przedsiębiorcy – chyba że ustawa (decyzja) o udzieleniu koncesji (zezwoleń, ulgi) – stanowi inaczej.

Niestety sukcesja ta nie dotyczy ulg podatkowych. Jeżeli więc np. przedsiębiorcy rozłożono na raty zaległości podatkowe – wówczas spółka powstała w wyniku przekształcenia nie staje się adresatem tej decyzji.

Podobnie będzie wyglądało przyznanie ulg z tytułu wykształcenia uczniów.

Oczywiście przekształcona spółka – jako osoba prawna nie może korzystać z podatku liniowego.

Problematyczna jest też możliwość rozliczania korekt faktur (np. ze względu na usterki, prac wykonywanych przez osobę fizyczną) przez spółkę. Podatek dochodowy przecież (jego zwiększenie lub zmniejszenie, w zależności od meritum korekty) rozlicza przekształcana osoba fizyczna, w zeznaniu rocznym.

VAT rozlicza już osoba prawna, która jest innym podatnikiem niż przekształcona osoba fizyczna. Korekty faktur wystawionych przez osobę fizyczną, nie sposób rozliczyć u osoby prawnej. W tym zakresie brakuje przepisów w ustawie o podatku od towarów i usług.

Jeżeli nazwa (firma) przedsiębiorcy przekształconego ulegnie zmianie tylko w zakresie identyfikacji formy prawnej (spółka z o.o.) – wówczas należy podawać tylko ją.

Jeżeli natomiast zmianie uległa część nazwy, wówczas przy nowej firmie podaje się w nawiasie starą nazwę z dodatkiem „dawniej” – przez rok od dnia przekształcenia.

W celu przekształcenia działalności jednoosobowej w spółkę z o.o. należy:

- a) sporządzić w formie notarialnej plan przekształcenia, określający co najmniej wartość bilansową majątku przekształconego przedsiębiorcy – na określony dzień w miesiącu poprzedzającym jego sporządzenie; plan ten ma posiadać załączniki w postaci:
 - projektu oświadczenia o przekształceniu
 - projektu statutu spółki
 - wyceny aktywów (pasywów) przedsiębiorstwa przekształcanego
 - sprawozdania finansowego do celów przekształcenia (na dzień ustalenia wartości bilansowej);

plan ten winien być zaopiniowany przez biegłego rewidenta – którego na wniosek przekształcanego, wyznacza sąd;

- b) złożyć w formie aktu notarialnego – oświadczenie o przekształceniu przedsiębiorcy które powinno wskazywać:
 - typ spółki w jaką przekształca się przedsiębiorca
 - wysokość kapitału zakładowego spółki
 - zakres praw przyznanych osobiście
 - nazwiska i imiona członków zarządu spółki
- c) powołać członków organów spółki przekształconej (Zarząd, ewentualnie Radę Nadzorczą lub Komisję Rewizyjną),
- d) podpisać w formie notarialnej statut spółki z o.o.

Czynności te wykonuje przekształcany przedsiębiorca. Sąd rejestrowy (właściwy miejscowo wydział Krajowego Rejestru Sądowego), dokonuje natomiast wpisu do rejestru nowej spółki i przesyła stosowne postanowienie do CEIDG. Na tej podstawie z rejestru działalności gospodarczej usuwa się wpis jednoosobowego przedsiębiorcy.

Wniosek o wpis przekształcenia do rejestru sądowego składają wszyscy członkowie Zarządu przekształconej spółki. Na ich wniosek ogłasza się również to przekształcenie.

1.3. Wycena przedsiębiorstwa do celów przekształcenia

Plan przekształcenia powinien ustalać wartość bilansową przekształconego przedsiębiorstwa. Jego sporządzenie jest więc kluczowe, tym bardziej że do planu powinna być dołączona wycena aktywów – pasywów oraz sprawozdanie finansowe.

Wszystkie te elementy wymagają ujęcia w wybranym przez nas dniu, w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu (a nie datę przekształcenia). Ci przedsiębiorcy, którzy rozliczają się przy pomocy pełnej rachunkowości – nie powinni mieć żadnego problemu z wyceną wartości.

Jednakże grupa osób fizycznych rozliczająca się za pomocą książki przychodów – rozchodów czy też w formach ryczałtowych, musi wyliczyć wartość majątku według zasad bilansowych. Chodzi o to aby przygotować się do prowadzenia pełnej rachunkowości, gdyż w spółkach z o.o. jest ona obowiązkowa.

Składniki pasywów i aktywów muszą być wycenione z zachowaniem zasady należytej ostrożności. I tak przykładowo:

- ujmujemy przychody niewątpliwe (nie zagrożone nieściągalnością);
- wartość użytkowa (handlowa) składników majątku ulega zmniejszeniu np. w związku z odpisami umorzeniowymi, również tymi które nie były kosztami;
- tworzymy rezerwy na znane ryzyka (np. brak egzekucji należności).

Wycena środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) musi uwzględniać:

- cenę nabycia (w przypadku odpłatnego nabycia) lub wytworzenia (przy wytworzeniu we własnym zakresie)
- wartość przeszacowaną (jeżeli było dokonywane przeszacowanie).

Inwestycje wyceniamy:

- w przypadku środków trwałych w budowie według sumy kosztów ich nabycia (wytworzenia)
- w przypadku nieruchomości i wartości materialnych i prawnych: jak wyżej lub według ceny rynkowej, godziwej.

Aktywa obrotowe wyceniamy według cen nabycia (czy też wytworzenia) nie wyżej od ceny sprzedaży netto. Zobowiązania mają wartość kwoty wymagającej zapłaty.

Rezerwy wycenimy w wiarygodnie oszacowanej wartości.

Pozostałe składniki aktywów i pasywów podlegają wycenie w wartości nominalnej. Uproszczenia stosowane przy wycenie, powinny być konsultowane z biegłym rewidentem.

Od badania planu przekształcenia przez biegłego nie można odstąpić w przypadku tego rodzaju przekształcenia.

Biegłego ustanawia się na wniosek składany przez przekształcanego. Nie powinno się wnioskować o wyznaczenie tego samego biegłego, który brał udział w przygotowaniu dokumentów objętych planem przekształcenia (załącznikami).

1.4. Odpowiedzialność osób biorących udział w przekształceniach

W związku z przekształceniem odpowiedzialność ponoszą trzy grupy podmiotów:

- osoby działające za przedsiębiorcę
- sam przekształcany podmiot
- biegły rewident.

Zakres odpowiedzialności jest różny. I tak:

- osoby działające za przedsiębiorcę, odpowiadają wobec:
 - przekształcanego przedsiębiorcy
 - spółki
 - wspólników
 - osób trzecich
- przedsiębiorca przekształcany ponosi odpowiedzialność wobec:
 - spółki
 - wspólników
 - osób trzecich
- z kolei biegły rewident odpowiada wobec przekształcanego przedsiębiorcy. Przedawnienie odpowiedzialności następuje po upływie 3 lat od dnia przekształcenia.

Należy pamiętać też o tym że na podstawie art. 584¹³ k.s.h., przedsiębiorca przekształcany solidarnie ze spółką odpowiadają za zobowiązania powstałe przed dniem przekształcenia, przez 3 lata licząc od dnia przekształcenia (później – za stare zobowiązania – odpowiada tylko przedsiębiorca).

Odpowiedzialność podatkową przewiduje również Ordynacja podatkowa w art. 112b. Otóż spółka z o.o. powstała w wyniku przekształcenia odpowiada solidarnie z osobą fizyczną przekształcającą się – za zaległości tej osoby powstałe do dnia przekształcenia i związane z jej działalnością gospodarczą.

1.5. Konsekwencje podatkowe związane z przekształceniem przedsiębiorcy w spółkę z o.o.

1.5.1. Obowiązek sporządzenia – na dzień przekształcenia – wykazu składników majątku

Na podstawie art. 24 ust. 3f u.p.d.o.f. – na dzień przekształcenia (wpis do rejestru spółki z o.o.) osoby fizycznej w spółkę kapitałową, należy sporządzić wykaz składników majątku.

Powinien on zawierać:

- liczbę porządkową,
- określenie (nazwę) składnika majątku,
- datę nabycia składnika majątku,
- kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku
- kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów,

- wartość początkową,
- metodę amortyzacji,
- sumę odpisów amortyzacyjnych.

1.5.2. Obliczanie dochodu przy objęciu udziałów (akcji) spółki w zamian za udziały spółki z o.o., powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy

Przychodem jest nominalna wartość udziałów (akcji) objętych w zamian za udziały w przekształconej sp. z o.o. (art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.).

Kosztem natomiast będzie wartość majątku, wynikająca z:

- ksiąg i ewidencji, oraz
 - wykazu o którym mowa w 1.5.1.;
- określona na dzień objęcia (nie wyższa od wartości nominalnej).

Dochód z tego tytułu opodatkowuje się stawką 19% (art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f.).

1.5.3. Odpłatne zbycie udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia jednoosobowego przedsiębiorcy

Przychodem z tego tytułu jest kwota należna (choćby faktycznie nie została otrzymana) – art. 17 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.

Koszt – ustala się tak samo jak w 1.5.2.

Dochód opodatkowany jest stawką 19%.

1.5.4. Umorzenie udziałów (akcji) w spółce przekształconej

Przychodem jest kwota otrzymana w związku z umorzeniem.

Koszty – ustala się analogicznie jak w 1.5.2.

Wynik odejmowania tworzy dochód z udziału w zyskach osób prawnych, opodatkowany stawką 19%.

1.5.5. Majątek objęty przez spółkę z o.o. powstałą z przekształcenia osoby fizycznej

Jeżeli majątek ten będzie amortyzowany, to podstawą odpisów będzie:

- wartość początkowa u przedsiębiorcy jednoosobowego – jeżeli były u niego dokonywane odpisy amortyzacyjne, albo
- wartość wydatków na nabycie (wytworzenie) składników – jeżeli nie były one kosztami podatkowymi u przedsiębiorcy jednoosobowego, a środek trwały (WNiP) nie był amortyzowany.

Przy amortyzacji tych składników uwzględnia się odpisy amortyzacyjne dotychczas dokonane. W przypadku przekształcenia ryczałtowca, bierze się pod uwagę odpisy przypadające za ten okres opodatkowania.

1.5.6. Konsekwencje podatkowe w związku z przekształceniem, w momencie powstania spółki z o.o.

Przepisów ustawy o VAT nie stosuje się do przekształcenia przedsiębiorstwa.

Dochód z tytułu objęcia udziałów nie podlega opodatkowaniu. Jest on opodatkowany wówczas gdy dochodzi do zbycia tych udziałów, objęcia w zamian za nie innych udziałów lub też ich umorzenia. Należy też wziąć pod uwagę że przy ustaleniu straty spółki z o.o. – nie sumujemy jej ze stratą przekształcanego jednoosobowego przedsiębiorcy. Biorąc pod uwagę powyższe tezy, przed przekształceniem osoby fizycznej w spółkę z o.o., należy poważnie się zastanowić.

2. Wniesienie przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki cywilnej

2.1. Spółka cywilna w Kodeksie cywilnym

Wniesienie swojego przedsiębiorstwa do spółki cywilnej nie prowadzi do wykreślenia wspólnika wnoszącego aport z rejestru podmiotów gospodarczych. Wspólnik ten podaje tylko adres, pod jakim prowadzi działalność gospodarczą w formie spółki.

Regulacje dotyczące spółki cywilnej zawarte są w Kodeksie cywilnym w art. 860-875. Przez umowę

spółki cywilnej wspólnicy dążą do osiągnięcia celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony w umowie. W tego typu spółce (w przeciwieństwie od spółek kapitałowych), podobnie jak i w innych spółkach osobowych nacisk położony jest na działanie, a nie np. na wniesienie wkładu. Dlatego też każdy wspólnik jest umocowany do prowadzenia spraw spółki.

Co ważne – majątek tej spółki i innych spółek osobowych objęty jest współwłasnością łączną. Oznacza to, że w czasie trwania spółki nie można rozporządzać swoim udziałem we wspólnym majątku.

Nie można się też domagać podziału majątku oraz zaspokajać z niego.

Wspólnikowi występującemu ze spółki cywilnej zwraca się rzeczy wniesione tam jedynie do używania (nie na własność wspólników) oraz wypłaca w pieniądzu wartość jego wkładu oraz zysków.

2.2. Wkład do spółki w postaci przedsiębiorstwa osoby fizycznej

Wspólnik może działać m.in. przez wniesienie wkładu. Jeżeli tym wkładem jest dotychczasowe przedsiębiorstwo, należy zastanowić się nad konsekwencjami podatkowymi takiego działania.

2.2.1. Następstwo podatkowe i odpowiedzialność nabywcy zgodnie z Ordynacją podatkową

Zgodnie z art. 93a § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) - dalej o.p., jeżeli osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału w spółce cywilnej wkład w postaci przedsiębiorstwa, to wówczas ta spółka wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby fizycznej. Oznacza to, że jeżeli prawo podatkowe będzie mówiło o sukcesji – to w zakresie wniesienia do spółki cywilnej przedsiębiorstwa osoby fizycznej, będziemy z nią mieli do czynienia w spółce cywilnej.

W ramach nakreślonych przez Ordynację podatkową mamy też do czynienia z odpowiedzialnością osób trzecich nabywających przedsiębiorstwo. Ustawodawca w art. 112 o.p. mówiąc o nabywcy (zbywcy) nie utożsamia odpowiedzialności podatkowej z konkretną umową cywilnoprawną. Odpowiedzialność ta dotyczy bowiem wszystkich, na czyją rzecz przeniesiono własność w postaci przedsiębiorstwa. Spółka cywilna (a raczej jej wspólnicy) będą więc odpowiadać solidarnie z wspólnikiem wnoszącym aport w postaci przedsiębiorstwa za zaległości związane z działalnością gospodarczą tego ostatniego, do dnia zbycia przedsiębiorstwa.

Można się zwolnić od tej odpowiedzialności, jeżeli:

- a) spółka cywilna (jej wspólnicy) przy zachowaniu należytej staranności nie mogła o zaległościach wiedzieć lub
- b) spółka cywilna przed aportowaniem poprosiła o zaświadczenie z art. 306g o.p., chyba że pomiędzy datą wydania zaświadczenia a aportowaniem minęło więcej niż 30 dni.

Wskazując na odpowiedzialność wspólników spółki cywilnej biorę pod uwagę fakt, że to oni są przedsiębiorcami, którzy nabywają przedsiębiorstwo.

2.2.2. Podatek dochodowy od osób fizycznych u aportującego

Likwidując swoją działalność gospodarczą, podatnik ma obowiązek sporządzić remanent likwidacyjny. Jednakże w przypadku aportu przedsiębiorstwa do spółki cywilnej nie będziemy mieli do czynienia z zakończeniem działalności gospodarczej, a raczej ze zmianą jej formy.

Zgodnie z art. 8 u.p.d.o.f. przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną określa się proporcjonalnie do prawa wspólnika w zysku. Podlegają one połączeniu z innymi dochodami z tego samego źródła (tutaj działalność gospodarcza), jeżeli opodatkowane są na takich samych zasadach.

Czy osoba wnosząca do spółki cywilnej wkład, w postaci swojego przedsiębiorstwa, osiąga przychód?

Nie osiąga ona przychodów z działalności gospodarczej (dalej prowadzi działalność – tym razem poprzez spółkę). Nie osiąga też przychodów z kapitałów pieniężnych, gdyż przepis dotyczy tylko przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną (spółka cywilna taką nie jest).

Dla organów podatkowych sprawa nie jest tak oczywista. Część z nich uważa, że na gruncie u.p.d.o.f. przychód może powstać w takim przypadku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a lub art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.

Żaden z przepisów u.p.d.o.f. nie wskazuje, jakie są konsekwencje wniesienia do spółki cywilnej aportu składającego się z przedsiębiorstwa osoby fizycznej. Nawet uznając, że nowy podmiot będzie

właścicielem przedsiębiorstwa - to udziały w spółce wchodzi do majątku wnoszącego „zamiast” wartości przedsiębiorstwa. Innymi słowy zamieniamy funkcję właściciela przedsiębiorstwa na funkcję jego współwłaściciela. Jeżeli w wyniku tej zamiany nie powstała żadna nadwyżka, trudno to opodatkować. W zamian za aport otrzymuje się bowiem prawo udziałowe związane z prowadzeniem spółki i udziałem w jej zyskach w przyszłości.

Dopóki te udziały nie zostaną zbyte nie ma dochodu, który podlegałby opodatkowaniu (podobnie w wyrokach: WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2009 r. III SA/Wa 384/09; z dnia 29 kwietnia 2009 r. w Kielcach I SA/Ke 121/09; WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2009 r. III SA/Wa 3103/08; WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2009 r. III SA/Wa 2926/08).

Ze stanowiskiem o braku dochodu w momencie dokonania aportu należy się zgodzić.

2.2.3. Podatek od towarów i usług przy aporcie przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki cywilnej

Spółka cywilna i osoba fizyczna prowadząca działalność to dwa różne podmioty. Są one niezależnymi podatnikami VAT, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) - dalej u.p.t.u.

Aportując swoje przedsiębiorstwo do spółki cywilnej, nie będziemy już wykonywać czynności opodatkowanych jako właściciel przedsiębiorstwa (osoba fizyczna). W tym zakresie nie możemy liczyć np. na to, że spółka cywilna do której wnieśliśmy przedsiębiorstwo otrzymać zwrot VAT, który należał się właścicielowi przedsiębiorstwa (osobie fizycznej). W tym zakresie nie ma mowy o sukcesji uprawnień. Jeżeli podatnik aportujący zgłosił zaprzestanie działalności właściwemu naczelnikowi (chodzi o przedsiębiorstwo osoby fizycznej) na druku VAT-Z – wówczas ten wykreśla go z rejestru podatników VAT.

Czy należy sporządzać spis z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 u.p.t.u., jeżeli mamy do czynienia z aportem przedsiębiorstwa?

Otóż w takiej sytuacji stosujemy art. 6 pkt 1 u.p.t.u. Norma ta wyłącza stosowanie przepisów ustawy wtedy, gdy przedmiotem zbycia jest przedsiębiorstwo. Aport w zamian, za który otrzymujemy udziały jest właśnie takim odpłatnym zbyciem. Nie sporządzamy więc i nie opodatkujemy towarów które są przedsiębiorstwem.

Należy pamiętać o tym, że zgodnie z art. 91 ust. 9 u.p.t.u korekta roczna jest dokonywana przez spółkę cywilną, do której aportowano przedsiębiorstwo.

2.2.4. Amortyzacja otrzymanych w aporcie przedsiębiorstwa składników majątkowych

Wartość początkową środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych objętych aportem przedsiębiorstwa osoby fizycznej ustalamy na podstawie art. 22g ust. 14a u.p.d.o.f. Jest to wartość początkowa, ustalona w ewidencji (wykazie) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych aportowanego przedsiębiorstwa.

Jeżeli przedsiębiorstwo będące przedmiotem aportu posiada składniki majątku niewprowadzone do ewidencji (wykazu), wówczas łączną wartość początkową środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych ustalamy jako:

- a) sumę ich wartości rynkowej (w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy) albo jako
- b) różnicę między ceną nabycia przedsiębiorstwa, ustaloną zgodnie z art. 22g ust. 3 i 5 u.p.d.o.f. a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi (wartościami niematerialnymi i prawnymi) – w przypadku nie wystąpienia dodatniej wartości firmy.

Na podstawie art. 22h ust. 3a u.p.d.o.f., jeżeli środki trwałe były wprowadzone do ewidencji aportowanego przedsiębiorstwa, nowy podmiot (spółka cywilna) kontynuuje metodę uprzednio przyjętą przez właściciela przedsiębiorstwa, uwzględniając dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne.

2.2.5. Dochód i strata w przedsiębiorstwie aportowanym

Ponieważ aportujemy przedsiębiorstwo osoby fizycznej i osoba ta w dalszym ciągu prowadzi działalność gospodarczą (uzyskuje przychody z tego źródła) – ma prawo ewentualne straty z działalności gospodarczej, kompensować z dochodami z udziału w spółce cywilnej. Dochody – straty z przedsiębiorstwa osoby fizycznej doliczamy do dochodów (strat) z udziału w spółce cywilnej.

2.2.6. Aport przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki cywilnej a PCC

Umowa spółki podlega PCC, jeżeli w momencie wniesienia aportu, na terytorium RP znajduje się siedziba tej spółki. Obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wniesienia aportu przedsiębiorstwa. Przy umowie spółki cywilnej obowiązek podatkowy ciąży na wspólnikach, którzy odpowiadają za ten podatek solidarnie.

Podstawą tego podatku jest wartość naszego wkładu do spółki wnoszonego na początku bądź podwyższającego majątek spółki. Podatek ten nalicza się według stawki 0,5% - chyba, że możemy skorzystać ze zwolnienia o którym mowa w art. 9 pkt 11 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.).

2.2.7. Aport przedsiębiorstwa do spółki cywilnej a Kodeks pracy

Jeżeli aportujemy przedsiębiorstwo a wraz z aportem ono znika, wówczas w prawie pracy możemy mieć do czynienia z przejściem pracowników aportowanej firmy na podstawie art. 23¹ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.) - dalej k.p.

Przejęcie zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę z art. 23¹ k.p. jest traktowane bardzo szeroko. Wszelkie przekształcenia prawne i organizacyjne można objąć postanowieniami tego przepisu. Sądy zwracają uwagę na to że z przejściem zakładu pracy na podstawie art. 23¹ k.p. mamy do czynienia wtedy, gdy doszło do faktycznego przejścia majątku i zadań (np. wyrok z 29 sierpnia 1995 r. I PRN 38/95, OSNAPiUS 1996, z. 6, poz. 83).

Skoro przejście pracowników następuje na podstawie art. 23¹ k.p., to nowy pracodawca staje się stroną dotychczasowych stosunków pracy. Warunki zatrudnienia pracowników przez spółkę aportującą pozostają bez zmian.

Wobec tego przyjęci pracownicy powinni otrzymać jeden PIT-11/8B sporządzony przez nowego pracodawcę, ale obejmujący wynagrodzenie wypłacone zarówno przez stary jak i nowy zakład pracy.

3. Wniesienie przedsiębiorstwa osoby fizycznej do innych spółek osobowych, działających na podstawie k.s.h.

Kodeks spółek handlowych wyraźnie określa te spółki jako podmiot praw i obowiązków. Zgodnie z art. 8 k.s.h. spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa (w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana). Spółka osobowa – handlowa prowadzi też przedsiębiorstwo pod własną firmą.

Do spółek osobowych zgodnie z k.s.h. należą spółki:

- jawne (art. 22-85 k.s.h.)
- partnerskie (art. 86-101 k.s.h.)
- komandytowe (art. 102-124 k.s.h.)
- komandytowo – akcyjne (art. 125-150 k.s.h.)

Do każdej z nich można wnieść aportem przedsiębiorstwo osoby fizycznej. Konsekwencje podatkowe w tym zakresie są prawie takie same jak przy spółce cywilnej, z uwzględnieniem quazi osobowości tych spółek. Podatnik wnoszący przedsiębiorstwo będzie nadal uzyskiwał przychody z udziału w zyskach tych spółek

(a więc z podatkowego punktu widzenia, w zakresie podatku dochodowego nie ma żadnych różnic od aportowania do spółki cywilnej). Osoba wnosząca aport nie rejestruje się w ewidencji działalności gospodarczej. Jego bowiem spółka handlowa do której aport jest wnoszony - osobowa, musi być zarejestrowana w Krajowym Rejestrze Sądowym.

W przypadku spółek osobowych – innych niż spółka cywilna, odpowiedzialność podatkową ponoszą te spółki gdyż to one nabywają przedsiębiorstwa.

Trzeba jednak pamiętać też o k.s.h. w zakresie odpowiedzialności wspólników. Kodeks przewiduje, że osoba przystępująca do spółki jawnej odpowiada za jej zobowiązania powstałe przed dniem przystąpienia. Z kolei ten, kto zawiera umowy spółki jawnej z przedsiębiorcą jednoosobowym, odpowiada także za zobowiązanie powstałe przy prowadzeniu tego przedsiębiorstwa przed dniem utworzenia spółki (art. 32-33 k.s.h.). Chodzi oczywiście o zobowiązania cywilnoprawne a nie np. podatki.

Podobny przepis dotyczy partnera (art. 95 § 2 k.s.h.) i komandytariusza (art. 114, art. 116, art. 136 § 3 k.s.h.).

Jeżeli chodzi o VAT – spółki handlowe są jego podatnikami. Wszelkie więc rozważania o

zakończeniu działalności przez podatnika aportującego przedsiębiorstwo do spółki cywilnej są jak najbardziej aktualne przy aportie do innej spółki osobowej. Również ordynacyjne zasady sukcesji podatkowej są aktualne w stosunku do tych spółek. Pamiętać wszakże należy, że w przypadku aportu przedsiębiorstwa do spółek handlowych to one (a nie ich wspólnicy) są nabywcami aportu.

Jeżeli chodzi o podatek od czynności cywilnoprawnych - to obowiązek podatkowy nie ciąży na wspólnikach tylko na spółce. W zakresie kodeksu pracy, wraz z aportem przedsiębiorstwa możemy zastosować art. 23¹ k.p. w zakresie przejęcia zakładu pracy.

4. Wniesienie przedsiębiorstwa osoby fizycznej aportem do osoby prawnej – spółki z o.o. i spółki akcyjnej

Do spółki akcyjnej i spółki z o.o. można wnieść przedsiębiorstwo osoby fizycznej jako aport. W zamian są wydawane udziały (akcje), które albo są emisją nowych papierów albo też podwyższają wartość dotychczasowych.

Jeżeli wkładem do spółki z o.o. ma być aport, umowa spółki powinna szczegółowo określać: przedmiot wkładu, osobę wspólnika wnoszącego aport, ale też liczbę i wartość objętych udziałów.

Akcje obejmowane za wkłady niepieniężne (również przedsiębiorstwo) powinny być pokryte nie później niż przed upływem roku po zarejestrowaniu spółki. Chodzi oczywiście o aport w momencie założenia spółki. Jeżeli akcje są obejmowane wyłącznie za aport albo za aport i pieniądze – wówczas przed zarejestrowaniem powinien być pokryty w jednej czwartej. Przy wkładach niepieniężnych w spółce akcyjnej założyciele muszą ująć to w swoim sprawozdaniu.

W przypadku przedsiębiorstwa założyciele dołączają sprawozdanie finansowe tego przedsiębiorstwa. Sprawozdanie założycieli jest weryfikowane przez biegłych rewidentów. Akcje aportowe winny być przez pewien czas zatrzymane w spółce (art. 336 ust. 1-2 k.s.h.)

4.1. Aport przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki z o.o. (s.a.) a Ordynacja podatkowa

W tym przypadku nie zachodzi zjawisko następstwa podatkowego. W przypadku aportu dokonywanego przez osobę fizyczną do spółki z o.o. (s.a.) nie mamy do czynienia z sukcesją praw i obowiązków podatkowych. Nie przewidują tego przepisy Ordynacji. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna będzie natomiast odpowiadała za zaległości podatkowe związane z działalnością gospodarczą zbywcy na zasadach art. 112 o.p. Ustawodawca mówiąc o nabywcy (zbywcy) nie utożsamia odpowiedzialności podatkowej z konkretną umową cywilnoprawną. Odpowiedzialność ta dotyczy bowiem wszystkich, na czyją rzecz przeniesiono własność w postaci przedsiębiorstwa. Spółka z o.o. (s.a.) będzie więc odpowiadać solidarnie z wspólnikiem wnoszącym aport w postaci przedsiębiorstwa za zaległości związane z działalnością gospodarczą tego ostatniego, do dnia zbycia przedsiębiorstwa.

Można się zwolnić od tej odpowiedzialności, jeżeli:

- a) spółka przy zachowaniu należytej staranności nie mogła o zaległościach wiedzieć lub
- b) spółka przed aportowaniem poprosiła o zaświadczenie z art. 306g o.p., chyba że pomiędzy datą wydania zaświadczenia a aportowaniem minęło więcej niż 30 dni.

5. Podatek dochodowy u aportującej przedsiębiorstwo osoby fizycznej

Zgodnie z postanowieniami art. 17 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nominalną wartość udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny w spółce z o.o. lub s.a., zmuszeni jesteśmy traktować jak przychód. Jest to przychód nie z działalności gospodarczej, a z kapitałów pieniężnych. Przychód ten powstaje w dniu:

- zarejestrowania spółki (jeśli przedsiębiorstwo wnosimy do nowej spółki)
- wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki (jeżeli przedsiębiorstwo wnoszone jest do spółki istniejącej)
- wydania dokumentów akcji, jeżeli ich objęcie jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału.

Jednakże – w przypadku obejmowania kapitału w zamian za aport w postaci przedsiębiorstwa, przychód z tego tytułu w wysokości nominalnej wartości udziałów

(akcji) – jest zwolniony od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 109 u.p.d.o.f.).

5.1. Amortyzacja otrzymanych w aportie składników majątku

W momencie zarejestrowania aportu jako czynności podnoszącej kapitał zakładowy (wydanie akcji

jeśli mamy do czynienia z warunkowym podniesieniem kapitału), środki trwałe stają się własnością spółki z o.o. Jednakże już od momentu wniesienia przedsiębiorstwa do spółki z o.o.(akcyjnej) – co powinno nastąpić w formie notarialnej – spółka może amortyzować majątek wniesiony.

Wynika to z oceny uchwał Krajowego Rejestru Sądowego jako potwierdzających a nie tworzących nowy stan prawny.

Można więc przyjąć że z momentem dokonania aportu, własność przedsiębiorstwa nim objętego przechodzi na spółkę z o.o. - akcyjną.

Zgodnie z art. 16g ust. 10a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) - dalej u.p.d.o.p., jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest przedsiębiorstwo, wówczas wartość początkową środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przyjmuje się w wysokości ustalonej przez aportującego w swoich ewidencjach.

Podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wraz ze zrównaniem się z wartością początkową – zaprzestaniemy odnoszenia w koszty. Jednakże podmiotem, który dokonywał poprzednio odpisów amortyzacyjnych był właściciel przedsiębiorstwa (osoba fizyczna, prawna, spółka osobowa).

Czy więc spółka z o.o. – akcyjna, mając określoną wartość początkową może powtórnie dokonywać odpisów amortyzacyjnych?

Otóż na mocy art. 16h ust. 3a u.p.d.o.p. spółka przyjmująca w stosunku do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych przez to przedsiębiorstwo (aportowane) do stosownej ewidencji, ma prawo do odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej ich wysokości i na zasadach, na jakich ich dokonywano u poprzedniego podatnika.

W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych niewprowadzonych do ewidencji u byłego właściciela przedsiębiorstwa (s.a.), tych ograniczeń nie ma.

5.2. Strata i dochód aportującego przedsiębiorcy

Wraz z aportem przedsiębiorstwa, jego dotychczasowy właściciel przestaje uzyskiwać przychody z działalności gospodarczej z tytułu jej wykonywania. Gdyby uzyskiwał on dochody z innych firm, z tego samego źródła (np. z innego przedsiębiorstwa, z udziału w spółkach osobowych), mógłby odliczyć stratę od innych dochodów z tego samego źródła bądź doliczyć do nich dochód.

Jeżeli jednak dochodów z działalności nie ma, podatnik zostaje z nierozliczoną stratą. Straty tej nie przejmuje bowiem osoba prawna, do której przedsiębiorca wniósł wkład w postaci przedsiębiorstwa.

5.3. VAT u aportującego przedsiębiorcy

Transakcje aportowania podlegają ustawie o podatku od towarów i usług i nie są od VAT przedmiotowo zwolnione.

Jednakże, jeżeli aportujemy przedsiębiorstwo wówczas, z mocy art. 6 transakcja taka nie podlega ustawie u.p.t.u. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują przedsiębiorstwa a jedynie zorganizowaną jego część. Przepis art. 19 dyrektywy Rady 2006/112 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 wprowadza możliwość nieobejmowania majątku przedsiębiorstwa podatkiem od wartości dodanej. O tym, czym jest przedsiębiorstwo można dowiedzieć się z wyroku ETS w sprawie C-497/01 pomiędzy Modes a Luksemburgiem. Zdaniem ETS pod pojęciem przedsiębiorstwa należy uznać składniki rzeczowe oraz inne przy pomocy których możliwe jest prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej. Pomocna może być definicja przedsiębiorstwa z art. 55¹ k.c. Możemy też sięgnąć do orzeczenia NSA z dnia 20 października 2001 r. (FSA 1-2/01).

W przypadku aportowania przedsiębiorstwa, spółka z o.o. - akcyjna, do której ten aport nastąpił, ma obowiązek dokonywania korekty rocznej, zgodnie z przepisami art. 91 ust. 1-8 u.p.t.u.

5.4. Aport przedsiębiorstwa a ustawa o rachunkowości

W księgach rachunkowych operację tę ewidencjonujemy z datą jej wpisu do rejestru sądowego (art. 36 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.). Wartość powiększenia kapitału (zgodnie z uchwałą wspólników) wpisujemy na koncie kapitału podstawowego jako kredyt.

Na koncie debetowym wskazujemy wartość dokonanego aportu. Jeżeli powstało agio, to ujmujemy je po stronie kredytowej jako składnik kapitału zapasowego.

123433

Dz.U.2012.361: art. 22(h) ust. 3(a); art. 24 ust. 3 pkt 3

Dz.U.2011.177.1054: art. 2 pkt 7; art. 6 pkt 1; art. 91 ust. 9

Dz.U.2011.74.397: art. 16(g) ust. 10(a); art. 16(h) ust. 3(a)

Dz.U.2009.152.1223: art. 36 ust. 2

Dz.U.2005.8.60: art. 93(a) § 2 pkt 2; art. 112

Dz.U.2000.94.1037: art. 584(1); art. 584(2); art. 584(3); art. 584(4); art. 584(5); art. 584(6); art. 584(7); art. 584(8); art. 584(9); art. 584(10); art. 584(11); art. 584(12); art. 584(13)

Dz.U.1998.21.94: art. 23(1)

Dz.U.1964.16.93: art. 55(1)