

Autor: Sławomir Zieliń

Tytuł: Wniesienie aportu w postaci spółki z o.o. do spółki akcyjnej

Problematyka przekształceń polegających na wniesieniu przedsiębiorstwa jako aportu do spółki akcyjnej budzi wiele sporów i kontrowersji w sferze podatkowej. Dla potrzeb analizy prawnopodatkowej autor wskazuje zarówno zakres podatku od towarów i usług, jak i kwestię związaną z podatkiem dochodowym, rachunkowością oraz prawem pracy, po stronie zarówno wnoszącego aport – tj. spółki z o.o., jak i przyjmującej aport spółki akcyjnej.

1. Aport spółki z o.o. do spółki akcyjnej na gruncie kodeksu spółek handlowych

Przepis art. 308 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.) - dalej k.s.h., mówi że kapitał zakładowy spółki akcyjnej powinien wynosić co najmniej 100.000 zł. Akcje obejmowane za wkłady niepieniężne powinny być pokryte w całości nie później niż przed upływem roku po zarejestrowaniu spółki. Ma to szczególne znaczenie dla aportu spółki z o.o. w sytuacji, gdy spółka akcyjna rozpoczyna swoją działalność. Wnosząc do spółki akcyjnej aport w postaci spółki z o.o. należy też pamiętać o tym, że spółka akcyjna nie może być zawiązana wyłącznie przez jednoosobową spółkę z o.o. Chodzi tutaj jednak wyłącznie o utworzenie spółki, a nie o aportowanie wtedy gdy spółka akcyjna już istnieje.

Jeżeli przy założeniu spółki akcyjnej przewidziany jest wkład w postaci spółki z o.o., założyciele muszą przygotować sprawozdanie, w którym powinno się znaleźć wynagrodzenie za aport spółki z o.o., wypłacone w postaci akcji.

Ponieważ przedmiotem wkładu ma być przedsiębiorstwo tworzone przez spółkę z o.o., w sprawozdaniu założycieli winno też znaleźć się sprawozdanie finansowe tej spółki z o.o. za ostatnie 2 lata jej funkcjonowania.

W przypadku aportu w postaci spółki z o.o. w trakcie trwania spółki akcyjnej, taka decyzja winna być poprzedzona stosowną uchwałą władz statutowych spółki akcyjnej. Podwyższenie kapitału zakładowego może być dokonane dopiero po całkowitym wpłaceniu co najmniej dziewięciu dziesiątych dotychczasowego kapitału.

Kapitał spółki akcyjnej podwyższony może być w drodze emisji nowych akcji albo podwyższenia wartości dotychczasowych. Przy aportowaniu przedsiębiorstwa, które jest spółką z o.o., przeważnie będziemy mieć do czynienia z emisją nowych akcji. Wszelkie zmiany w statucie spółki akcyjnej, wiążą się ze zmianą jej statutu (kapitał) i muszą być zgłoszone do Krajowego Rejestru Sądowego. Należy także zauważyć, że wniesienie do spółki akcyjnej przedsiębiorstwa spółki z o.o., nie unicestwia tej spółki. Spółka z o.o. dalej istnieje, gdyż ma majątek w postaci akcji w spółce akcyjnej. Jeżeli chcemy ją zlikwidować, musimy poczynić wszystkie czynności, które Kodeks spółek handlowych przewiduje w związku z likwidacją spółki z o.o.

2. Wniesienie aportu a Ordynacja podatkowa

W przypadku aportu nie ma sukcesji, o której mowa w art. 93-94 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. Oznacza to, że spółka akcyjna aportująca spółkę z o.o. nie wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki spółki aportowanej. Potwierdza to m.in. wyrok WSA w Lublinie z 9 maja 2008 r., (I SA /Lu 15/08). W wyroku tym sąd stwierdza, że spółka do której wniesiono aport, nie ma obowiązków podatkowych za podatnika wnoszącego aport, jeżeli powstały one po dacie wniesienia aportu.

Spółka akcyjna natomiast może odpowiadać jako osoba trzecia, nabywająca 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 spółki z o.o. w postaci przedsiębiorstwa. Spółka akcyjna będzie więc odpowiadać solidarnie ze spółką z o.o. za powstałe do dnia nabycia zaległości związane z działalnością gospodarczą tej ostatniej.

Można się zwolnić od tej odpowiedzialności, jeżeli:

- a) spółka akcyjna przy zachowaniu należytej staranności nie mogła o zaległościach wiedzieć lub

- b) spółka akcyjna przed aportowaniem poprosiła o zaświadczenie z art. 306g o.p., chyba że pomiędzy datą wydania zaświadczenia a aportowaniem minęło więcej niż 30 dni.

3. Podatek dochodowy

3.1. Podatek dochodowy udziałowców spółki z o.o., aportowanej do spółki akcyjnej

3.1.1. Podatek dochodowy od osób prawnych

Wniesienie do spółki akcyjnej aportu w postaci spółki z o.o. nie będzie rodziło obowiązków podatkowych, gdyż wniesienie aportem wkładu w postaci przedsiębiorstwa powoduje, że nominalna wartość akcji objętych w zamian za ten wkład nie jest przychodem w podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowi o tym art. 12 ust. 1 pkt 7 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., który dotyczy przychodów właścicieli spółki z o.o. aportowanej do spółki akcyjnej, jeżeli właściciele ci są osobami prawnymi.

W przypadku aportowania spółki z o.o. będziemy mieli bowiem do czynienia z przedsiębiorstwem, w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego.

Zgodnie z art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) - dalej k.c., przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem 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 (również aportowanie) mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.

3.1.2. Podatek dochodowy u otrzymującej aport spółki akcyjnej

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., aport spółki z o.o. nie będzie traktowany jak przychód. Środki otrzymane bowiem na utworzenie bądź powiększenie kapitału zakładowego – nie stanowią przychodów.

3.2. Amortyzacja otrzymanych w aportcie 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 akcyjnej. Jednakże już od momentu wniesienia przedsiębiorstwa spółki z o.o. do spółki akcyjnej – co powinno nastąpić w formie notarialnej – spółka akcyjna może amortyzować majątek spółki z o.o.

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 akcyjną.

Przepis art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stwierdza, że w razie nabycia w formie aportu środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) ustala się ich wartość – która nie może przekraczać ich

wartości rynkowej. Jednakże tego przepisu – nie stosujemy, jeżeli przedmiotem nabycia jest przedsiębiorstwo.

Zgodnie z art. 16g ust. 10a 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 aportowaną spółkę z o.o., w swoich ewidencjach.

Jeżeli aportowane składniki nie były wprowadzone do ewidencji u aportującego, wówczas łączną wartość początkową ustalamy jako:

- a) sumę ich wartości rynkowej (w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy, obliczonej zgodnie z art. 16g ust. 2 u.p.d.o.p.) bądź
- b) różnicę między wartością aportu przedsiębiorstwa ustalona zgodnie z art. 16g ust. 3 i 5a u.p.d.o.p. wartością składników majątkowych nie będących środkami trwałymi (wartościami niematerialnymi i prawnymi) – w przypadku braku dodatniej wartości firmy.

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 odpisów amortyzacyjnych była spółka z o.o.

Czy więc spółka akcyjna mając określoną wartość początkową może powtórnie dokonywać odpisów amortyzacyjnych?

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

Tego więc sposobu (aportowanie spółki z o.o. do spółki akcyjnej) nie można polecić wtedy, gdy mamy do czynienia z zamortyzowanym w spółce z o.o. majątkiem.

Oczywiście, w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych niewprowadzonych do ewidencji w spółce z o.o., tych ograniczeń nie ma.

3.3. Dochód i strata w spółce aportowanej (z o.o.)

Nie mają one żadnego znaczenia podatkowego dla spółki akcyjnej.

Pamiętać należy jedynie o tym, że spółka akcyjna nie będzie mogła pokryć ewentualnej straty spółki z o.o. swoim dochodem. Zanim więc aportujemy spółkę z o.o. ze stratami do spółki akcyjnej – warto byłoby całą rzecz przemyśleć.

4. VAT od aportowania spółki z o.o. do spółki akcyjnej

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

Jednakże, jeżeli aportujemy przedsiębiorstwo spółki z o.o. wówczas, z mocy art. 6 u.p.t.u. transakcja taka nie podlega ustawie od podatku od towarów i usług. Ustawa ta nie definiuje przedsiębiorstwa, a jedynie zorganizowaną jego część. Jednakże art. 19 dyrektywy nr 112 wprowadza możliwość nieobejmowania majątku przedsiębiorstwa podatkiem od wartości dodanej. O tym, czym jest przedsiębiorstwo można dowiedzieć się z wyroku ETS z dnia 27 listopada 2003 r. 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 akcyjna do której ten aport nastąpił, ma obowiązek dokonywania korekty rocznej, zgodnie z przepisami art. 91 ust. 1-8 u.p.t.u.

5. Aport spółki 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. - dalej u.o.r.). 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.

6. Aportowanie spółki 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 formułą bardzo pojemną. Oznacza to, że 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 przejęcia majątku i zadań (np. wyrok z 29 sierpnia 1995 r. I PRN 38/95, OSNAPiUS 1996 zeszyt 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.

123080

Dz.U.2011.74.397: art. 12 ust. 1 pkt 7; art. 12 ust. 4 pkt 4; art. 16 ust. 1 pkt 4; art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. a

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

Dz.U.2005.8.60: art. 112

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