

**Autor:** Sławomir Zieleń

**Tytuł:** Przekształcenie przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę

**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.**

### **1.1. 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 2013 r. poz. 672 z późn. zm.). Można je określić, na podstawie [art. 55<sup>1</sup>](#) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2014 poz. 121 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.) - dalej k.s.h. Dokonuje się go zgodnie z przepisami [art. 584<sup>1</sup>-584<sup>13</sup>](#) 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 wyszkolenia 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
  - projekt 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 przekształceniu**

W związku z przekształceniem odpowiedzialność ponoszą trzy grupy podmiotów:

- a) osoby działające za przedsiębiorcę
- b) sam przekształcany podmiot
- c) biegły rewident.

Zakres odpowiedzialności jest różny. I tak:

- a) osoby działające za przedsiębiorcę, odpowiadają wobec:
  - przekształcanego przedsiębiorcy
  - spółki
  - wspólników
  - osób trzecich
- b) przedsiębiorca przekształcany ponosi odpowiedzialność wobec:
  - spółki
  - wspólników
  - osób trzecich
- c) 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. 584<sup>13</sup>](#) 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 w podatku dochodowym 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](#) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. „o podatku dochodowym od osób fizycznych” tj. Dz. U. z 2012 r. poz. 361, zwanej dalej 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.

Ponieważ przy przekształceniu obowiązuje pełna sukcesja podatkowa (art. 93a § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. „Ordynacja podatkowa” tj. Dz. U. z 2012 poz. 749 – zwana dalej o.p.) – nie ustala się w momencie przekształcenia podatku dochodowego. Z sukcesji tej można wynieść wniosek o braku podatku dochodowego od przekształcenia.

Podatek taki pojawi się natomiast przy aporcie, odpłatnym zbyciu albo umorzeniu udziałów (akcji) przekształconej spółki.

### **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% (**art. 24 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 24 ust. 5d u.o.p.d.f.**).

**Aktualizacja z dnia 13.02.2014 r.**

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

Jeżeli majątek ten będzie amortyzowany, to podstawą odpisów będzie:

- a) wartość początkowa u przedsiębiorcy jednoosobowego – jeżeli były u niego dokonywane odpisy amortyzacyjne, albo
- b) wartość wydatków na nabycie (wytworzenie) składników – jeżeli nie były one kosztami podatkowymi u przedsiębiorcy jednoosobowego, a środek trwały (WNIPI) 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 w związku z przekształceniem, w momencie powstania spółki z o.o.**

Przepisów **u.o.p.d.f.** 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.

#### **1.5.7. Przychody – rozpoznawane na zasadzie ustaw podatkowych, memorialowo lub kasowo ( np. odsetki) u określonego podmiotu.**

Podatek dochodowy od osób fizycznych płaci się do dnia przekształcenia ( wpisu do KRS) a nie do dnia utworzenia spółki z o.o. ( podpisania aktu notarialnego). Według sądów nie ma w przypadku przekształcenia mowy o „spółce w organizacji”

( przykładowo wyrok w sprawie II FSK 657/11 z dnia 13 listopada 2012r.).

Od dnia przekształcenia należny jest podatek dochodowy od osób prawnych (od spółki z o.o. lub S.A.)

#### **1.5.8. Koszty**

##### **A. Bezpośrednie**

Warto również zwrócić uwagę na konsekwencje sukcesji podatkowej w postaci możliwości rozliczenia kosztów podatkowych poniesionych przez przedsiębiorcę przed przekształceniem. Można sobie wyobrazić sytuacje, w których przedsiębiorca – jeszcze jako osoba fizyczna – ponosi wydatki bezpośrednio związane z przychodem osiągniętym dopiero przez spółkę kapitałową powstałą po przekształceniu.

W przypadku kosztów bezpośrednich o znacznej wysokości (np. wydatki dewelopera na budowę osiedla mieszkaniowego) przekształcenie przedsiębiorstwa przed osiągnięciem związanych z nimi przychodów nie ma znaczenia dla rozliczenia kosztów. Rozliczamy je u jednego lub drugiego podatnika zgodnie z zasadami określonymi w ustawie.

## **B. Pośrednie**

Chodzi o poniesienie przez przedsiębiorcę kosztów pośrednio związanych z przychodem, dotyczących zarówno okresu przed jak i po przekształceniu (np. opłaty gwarancyjne, polisy ubezpieczeniowe, abonamenty itp.).

Zgodnie z art. 15 ust. 4d – 4e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. „o podatku dochodowym od osób prawnych” tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 74 poz. 397 z późn. zm., zwanej dalej u.o.p.d.p. oraz art. 22 ust. 5c – 5d u.o.p.d.f., wydatki te są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na dzień ich ujęcia w księgach rachunkowych, bądź są rozliczane proporcjonalnie do okresu, którego dotyczą.

Jeżeli zatem przedsiębiorca poniesie wydatki, które powinny być ujęte w kosztach uzyskania przychodów dopiero w przyszłych okresach rozliczeniowych, po czym przekształci przedsiębiorstwo w spółkę kapitałową, spółka będzie mogła je rozliczyć jako „własnych” kosztów podatkowych.

Straty – nie odliczamy.

### **1.6. Konsekwencje przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę z o.o. w podatku VAT**

#### **1.6.1. Następstwo prawne w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ( tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 z późn. zm.) zwanej dalej u.o.p.t.u.**

Generalnie następstwo prawne, powoduje przejście praw i obowiązków podatkowych. Chodzi w tym przypadku również o podatek od towarów i usług.

Zaakceptował to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 9 września 2009 r. sygn. ITPP1/443-592/09/AJ, w której czytamy:

*„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 i obowiązków 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. Przedmiotem następstwa podatkowego są prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, przy czym zgodnie z art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, rozumie się przez to prawa i obowiązki zawarte we wszelkich aktach normatywnych prawa podatkowego, a więc przekształcenie (...) w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością powoduje sukcesję podatkową praw i obowiązków określonych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz jej przepisach wykonawczych”.*

### **1.6.2. Czy przy przekształceniu występuje zmiana podatnika?**

Czynność przekształcenia jest – zdaniem organów podatkowych - zdarzeniem objętym ustawą o VAT. Jednak ze względu na art. 6 pkt 1 tej ustawy nie stosuje się jej do tej transakcji, gdyż jej przedmiotem jest przedsiębiorstwo. Podobne tezy znajdują się w interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 22 listopada 2011 r. (IPPP1/443-1287/11-2/AS) , w której czytamy: „(...) nastąpi >>transfer<< całości aktywów przedsiębiorstwa (...) do spółki przekształconej. Zatem dojdzie do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, tj. dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy. Jednocześnie wskazać należy (...), że przedmiotem zbycia będzie całe przedsiębiorstwo, wobec czego zastosowanie znajdzie art. 6 pkt 1 ustawy i przedmiotowe przekształcenie zostanie wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.”

Przekształcenie działalności gospodarczej pozostaje więc poza zakresem opodatkowania VAT. Nie jest żadną z czynności opodatkowanych (dostawą towarów ani świadczeniem usług), a jeśli przyjąć że mamy tu do czynienia ze zbyciem majątku przedsiębiorstwa, to takie zbycie wprost zostało wyłączone z zakresu opodatkowania w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT.

Art. 19 dyrektywy 2006/112, mówi: „W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego”. Implementację tego przepisu zawiera art. 6 u.o.p.t.u.

Oczywiście przytoczony przepis dyrektywy może, ale nie musi zostać wprowadzony przez państwa członkowskie. Jego treść wskazuje jednak, że jeśli już zostanie wprowadzony, nabywca przedsiębiorstwa powinien być traktowany jako następca prawny osoby przekazującej przedsiębiorstwo. Ma to zagwarantować kontynuację odliczeń i zwrotów VAT między podatnikiem zbywającym przedsiębiorstwo a podatnikiem je nabywającym, i tym samym realizację zasady neutralności VAT.

Należy uznać że w przypadku przekształcenia jest to ten sam podatnik. Niestety na następcę prawnego nie przechodzi NIP (art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o NIP, Dz. U. z 2012 poz. 1314 z późn. zm. ). Należy więc wystąpić o nowy numer ( przy dokonywaniu zgłoszenia do KRS).

### **1.6.3. Obowiązki przekształcanego przedsiębiorcy i przekształconej spółki w zakresie korekty rocznej**

Zgodnie z art. 91 ust. 9 ustawy o u.o.p.t.u. nabywca przedsiębiorstwa ( również w ramach przekształcenia) ma obowiązek dokonania korekty. Jeżeli więc zbywca (osoba fizyczna) wykonywał czynności opodatkowane i zwolnione, to nabywca (spółka z o.o.) będzie musiał zrobić korektę jego podatku.

#### 1.6.4. Odliczenie VAT

Czy spółka przejmująca ma prawo do obniżenia VAT należnego o kwotę podatku naliczonego z faktur korygujących otrzymanych przez nią po dniu przekształcenia? **Podobną** sprawę (połączenie się spółek) rozpatrywał NSA w wyroku z 21 marca 2012 r. (I FSK 806/11). Z uwagi na upływ okresu pomiędzy zgłoszeniem połączenia a efektywnym jego skutkiem (wpisem w KRS) faktury korygujące były wystawiane na spółkę przejmowaną zarówno przed, jak i po dniu połączenia.

Sąd stwierdził, że spółka przejmująca ma prawo do odliczenia VAT tylko z faktur wystawionych przed datą przejęcia -pod warunkiem, że wystąpi związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną.

#### 1.6.5. Kasy fiskalne

Kwestie kryteriów technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunki ich stosowania reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. „w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania” (Dz. U. z 2013 r. poz. 363).

Zgodnie z §4 rozporządzenia przy prowadzeniu ewidencji kasy, należy przestrzegać zasady ewidencjonowania własnej sprzedaży. Nie ma możliwości jej użytkowania przez osoby trzecie (z wyjątkami nieadekwatnymi do opisywanej sytuacji).

W interpretacji Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 30 czerwca 2010r. nr IBPP4/443-804/10/AZ – aktualnej na gruncie przytoczonych przepisów - zawarto następujące tezy:

*„ (...) Zakończenie działalności pod dotychczasową firmą oraz zamknięcie ksiąg rachunkowych wymaga również likwidacji pamięci fiskalnej kasy rejestrującej użytkowanej przez jednostkę przejmowaną.*

*Zaznaczyć bowiem należy, że kasy uprzednio stosowane przez spółkę przejmowaną mogą być nadal stosowane przez spółkę przejmującą jedynie wówczas, gdy nadal będą dochowane określone warunki stosowania tych kas, a w szczególności, gdy kasy te będą zapisywały w pamięci fiskalnej numer identyfikacji podatkowej spółki przejmującej, a paragony drukowane przez te kasy będą zawierały jej nazwę i NIP.*

*Pamięć fiskalna kasy rejestrującej jest urządzeniem umożliwiającym trwały zapis NIP bez możliwości jego zmiany. W wyniku połączenia i wykreślenia z rejestru przedsiębiorców przejmowana jednostka przestaje istnieć jako podmiot prawa, a w konsekwencji przestają być aktualne NIP, REGON oraz adres jej siedziby.*

*Z powyższego wynika, że ustanie bytu prawnopodatkowego w zakresie podatku od towarów i usług (...) powoduje konieczność zakończenia pracy pamięci fiskalnej, gdyż może ona być użytkowana tylko przez podmiot dla którego została fiskalizowana.*

*Zatem kasy rejestrujące użytkowane uprzednio przez spółkę przejmowaną będą mogły być użytkowane przez spółkę przejmującą jedynie po dokonaniu przez uprawnionego serwisanta wymiany modułu pamięci fiskalnej.*



### 1.6.6. Zwrot kwot wydatkowanych na kasy

Do przypadku kas fiskalnych nabytych przez następcę prawnego (tutaj spółki osobowej) wypowiedziała się Izba Skarbowa w Katowicach z dnia 8 sierpnia 2008r. nr IBPP1/443-1031/08/PK, w której czytamy:

*„ (...) Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że spółka osobowa która powstanie w trybie opisanym w art. 93a § 2 pkt 2 ustawy ordynacja podatkowa przejmie wszystkie prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego jakie przysługiwały i ciążyły na Wnioskodawcy z tytułu prowadzenia przedsiębiorstwa jako osoba fizyczna, w tym również obowiązek ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej od pierwszej sprzedaży jaką dokona nowopowstała spółka. Jak już wcześniej wspomniano ulga z tytułu zakupu kasy dotyczy tylko kas zgłoszonych na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania, można zatem powiedzieć, iż prawo do skorzystania z ww. ulgi jest prawem przysługującym Podatnikowi jednorazowo w trakcie jego działalności gospodarczej, a co za tym idzie, w sytuacji gdy Podatnik przekształca formę w jakiej prowadzi swą działalność nie nabywa ponownie prawa do ulgi z tytułu zakupu kasy rejestrującej. Bez znaczenia pozostaje tu fakt, że Wnioskodawca ma zamiar działać w formie spółki jawnej której zostanie nadany nowy NIP i która będzie występować jako nowy podmiot w obrocie gospodarczym gdyż jak już wcześniej stwierdzono sukcesja prawna polega na przeniesieniu wszelkich prawa i obowiązków z jednego podmiotu na inny podmiot.*

*W przypadku wniesienia przez Wnioskodawcę do nowo zakładanej spółki jawnej wkładu w postaci swego przedsiębiorstwa następuje również przeniesienie praw i obowiązków wynikających z prawa podatkowego.*

*W sytuacji gdy u Wnioskodawcy, prowadzącym działalność jako osoba fizyczna, powstał obowiązek rejestracji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, a Wnioskodawca nabył kasę rejestrującą z tytułu czego przysługiwało mu prawo do ulgi to spółka, która będzie sukcesorem prawnym Wnioskodawcy, będzie zobowiązana do kontynuacji rejestracji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, jednakże nie będzie jej przysługiwało prawo do ulgi z tytułu zakupu kas(y) gdyż ulga ta jest jednorazowa i dotyczy tylko kas zgłoszonych na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania.”*

Tezy te są również adekwatne do przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową.

### 1.6.7. Korekta faktur

Przypadki korekty faktur zostały wymienione w art. 106j u.o.p.t.u.

Z chwilą przekształcenia osoby fizycznej w inny podmiot, dalej istnieje ten sam podatnik VAT. Pierwotny podatnik traci jednakże zdolność do wywiązywania się z przysługujących mu praw lub nałożonych obowiązków wynikających z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Jednocześnie jednak zgodnie z powołanym art. 93a § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, prawa te i obowiązki, przechodzą na następcę prawnego dla celów podatkowych. W związku z tym następca może skorygować fakturę.

W interpretacji Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 czerwca 2011r. nr ILPP1/443-532/11-4/BD, takie prawo dopuścił również Minister Finansów, w stosunku do następcy samorządowego zakładu budżetowego – w postaci jednostki budżetowej, czytamy:

*„ (...) Nowo powstała jednostka budżetowa jest podmiotem uprawnionym również do wystawienia faktur korygujących oraz not korygujących dotyczących działalności zlikwidowanego samorządowego zakładu budżetowego. ”*

#### **1.6.8. Skorzystanie z ulgi na złe długi, przez przekształcany podmiot**

Warunki z korzystania ulgi są szczegółowo określone w art. 89a i 89b ustawy o u.o.p.t.u.

Warunkiem korzystania z ulgi jest m.in. to, aby:

- niezapłacone faktury były wystawione na rzecz dłużnika będącego podatnikiem VAT czynnym, który nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
- wierzyciel i dłużnik na dzień korzystania z ulgi byli zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- wierzytelności nie zostały zbyte.

Można więc stwierdzić, że co do zasady istnieje wymóg, aby dłużnik, względem którego dokonuje się korekty (w ramach ulgi na złe długi), i dłużnik, na rzecz którego wystawiono fakturę, był tym samym podmiotem. Bez tej tożsamości nie będzie można skorzystać z ulgi na złe długi. Istnieje wszakże przypadek szczególny. Dotyczy on sytuacji, gdy w okresie pomiędzy wystawieniem faktury (później niezapłaconej) a upływem 150 dni od dnia terminu płatności (kiedy to można rozpocząć procedurę korzystania ulgi) miało miejsce przekształcenie dłużnika, jego przejęcie bądź połączenie się dłużnika z innym podmiotem. Dochodzi tutaj bowiem do następstwa prawnego (zarówno na gruncie prawa cywilnego, prawa spółek, jak i prawa podatkowego).

W ramach tego następstwa prawnego (w tym podatkowego) nowy podmiot (przekształcony), wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki (w tym prawa i obowiązki wynikające z prawa podatkowego) podmiotu, który jest jego poprzednikiem prawnym (podmiot przejęty). Opowiadam się więc za możliwością skorzystania z ulgi na złe długi przez przekształcony podmiot (spółka z o.o.), jak i potrzebę korekty podatku naliczonego przez spółkę, w wyniku niezapłacenia faktury którą otrzymał przekształcony przedsiębiorca.

#### **1.6.9. Obniżenie podatku należnego w Spółce, o podatek naliczony przekształcanego przedsiębiorcy**

Spółka ma prawo obniżenia swojego podatku o VAT naliczony przedsiębiorcy jednoosobowemu.

Stanowisko takie podzielił w stosunku do przekształcanego zakładu budżetowego Minister Finansów w interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 stycznia 2011r. nr PPP3/443-1035/10-4/KT:

*„ (...) Jak dowiedziono wyżej, w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z następstwem podatkowym w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Spółka wchodzi w pełnię praw i obowiązków przekształcanego zakładu budżetowego. Sukcesja ta obejmuje więc*

*także ww. prawo określone w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, tj. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.*

*Przy czym żaden z przepisów ustawy nie uzależnia tego prawa od obowiązku skorygowania pomyłek dotyczących jakiejkolwiek informacji wiążącej się zwłaszcza ze sprzedawcą lub nabywcą (...) W związku z powyższym, Spółka ma prawo do odliczenia na zasadach ogólnych podatku naliczonego od wydatków udokumentowanych otrzymanymi fakturami VAT pod warunkiem, że wydatki te związane są z wykonywanymi przez nią czynnościami opodatkowanymi. Jednocześnie tut. Organ stwierdza, iż brak noty korygującej dołączonej do faktury zawierającej nazwę przekształconego zakładu budżetowego, w przypadku ustawowej sukcesji praw i obowiązków, nie pozbawia Wnioskodawcy prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury.”*

Stanowisko takie podzielają też sądy. Przykładowo w wyroku WSA w Białymstoku z dnia 29 sierpnia 2000r. sygn. akt SA/Bk 957/99, czytamy:

*„ (...) Zgodnie bowiem z przepisem art. 93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. nr 137 poz. 926 ze zm./ osoby prawne powstałe w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej lub połączenie się osób prawnych wstępują w ogół praw i obowiązków prawnopodatkowych przekształconej osoby prawnej lub każdej z łączących się osób prawnych, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej. Przepis ten daje więc podstawę do sukcesji przysługującego zlikwidowanemu podmiotowi prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego na rzecz następcy prawnego, to jest osoby prawnej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia wcześniej istniejącej i zlikwidowanej osoby prawnej. Nowo powstały podmiot może dokonywać wprawdzie obliczeń dopiero po dniu rejestracji, lecz nie oznacza to, że nie może uwzględnić przy tych odliczeniach faktur wcześniej otrzymanych przez swego poprzednika prawnego.”*

## **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 działalnie 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 2012 r. poz. 749 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 wykaz** składników majątku zgodnie z art. 24 ust. 3a u.o.p.d.f. 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. 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 aportcie 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 podatek 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 aportcie 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. 23<sup>1</sup>](#) 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.

Przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę z [art. 23<sup>1</sup>](#) 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. 23<sup>1</sup>](#) 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. 23<sup>1</sup>](#) 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 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 aportcie 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. 23<sup>1</sup>](#) 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 współnikiem 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 aporcie 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. 55<sup>1</sup>](#) 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 2013 r. poz. 330 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.