

kancelarie rp

kancelarierp.pl

Kancelarie RP to nowa jakość w usługach prawniczych. W serwisie baza ponad 200 dokumentów, przyjazny i prosty generator oraz sieć wysoko wyspecjalizowanych prawników dostępnych na wyciągnięcie ręki.

Konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy

PODATKI | Organy podatkowe twierdzą od pewnego czasu, iż potrącenie wierzytelności nie stanowi formy zapłaty ani sposobu realizacji świadczenia wzajemnego.

W obrocie gospodarczym częstym zjawiskiem jest udzielanie spółkom pożyczek przez wspólników. Dzięki temu przedsiębiorstwa zapewniają sobie źródło finansowania, potrzebne zwłaszcza w początkowym okresie funkcjonowania. Po upływie okresu, na który zawarta została umowa, spółka, chcąc wywiązać się ze zobowiązania, może spłacić pożyczkę. Dużo częściej jest jednak scenariusz, w którym nie zostaje ona spłacona. W takiej sytuacji możliwe jest dokonanie konwersji wierzytelności wynikającej z umowy pożyczki na kapitał zakładowy.

Dwa warianty

Konwersja może odbyć się w dwóch wariantach. W pierwszym zgromadzenie wspólników podejmuje uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego. Następnie wspólnik wnosi aportem przysługującą mu względem spółki wierzytelność. W ten sposób spółka staje się zarazem dłużnikiem i wierzycielem, przez co następuje konfuzja i wygaśnięcie zobowiązania. Drugie rozwiązanie zakłada powzięcie przez zgromadzenie wspólników uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego w zamian za wniesienie wkładu pieniężnego. W tej sytuacji spółka uzyskuje względem wspólnika wierzytelność o uiszczeniu kwoty wkładu pieniężnego, natomiast wspólnik dokonuje umownego potrącenia swojej wierzytelności z wierzytelności spółki na podstawie art. 14 ust. 4 Kodeksu spółek handlowych.

Z punktu widzenia spółki rozwiązaniem to jest dosyć korzystne. Nie można bowiem twierdzić, iż w takiej sytuacji dochodzi do zwolnienia jej z długu. Skoro tak, to spółka nie będzie musiała rozpoznawać przychodu z tytułu umorzonych zobowiązań na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o CIT, gdyż de facto spłaca pożyczkę swoimi udziałami. Neutralność podatkowa konwersji wynika także bezpośrednio z treści art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, zgodnie z którym przychodem spółki nie są środki otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Tym samym, środki uzyskane przez

spółkę na skutek konwersji nie stanowią dla niej przychodu.

Problematyczne jest natomiast ustalenie konsekwencji podatkowych konwersji po stronie wspólnika. Wynika to z treści art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT oraz art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, zgodnie z którymi wartość wkładu niepieniężnego innego niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część stanowi przychód wspólnika. Wynika z tego a contrario, że wniesienie wkładu pieniężnego jest podatkowo neutralne. Niewątpliwie pierwszy wariant (wniesienie wierzytelności aportem) stanowi wkład niepieniężny i powoduje powstanie przychodu po stronie wspólnika. Wątpliwości wzbudza natomiast scenariusz, w którym wspólnik dokonuje potrącenia swojej wierzytelności z wierzytelnością spółki. Powstaje pytanie, czy potrącenie stanowi formę zapłaty (i wniesienia tym samym wkładu pieniężnego), czy też dochodzi w tej sytuacji do wniesienia aportu.

Tak było dawniej...

Do niedawna konwersja wierzytelności w formie podjęcia uchwały o wniesieniu wkładu pieniężnego cieszyła się sporą popularnością. Organy podatkowe uznawały, że zaklasyfikowanie w uchwale wkładu jako pieniężny oraz jego zapłata poprzez potrącenie wzajemnych wierzytelności nie generowało przychodu po stronie wspólnika. Operacja ta była traktowana jako neutralna podatkowo. Decydujące znaczenie co do klasyfikacji wkładu jako pieniężnego lub niepieniężnego przypisywano treści uchwały zgromadzenia. W tym duchu jeszcze do niedawna wypowiadały się zarówno organy podatkowe (interpretacja Izby Skarbowej w Łodzi z 8 maja 2014 r., sygn. IPTPB3/423-50/14-2/PM) oraz sądy administracyjne (wyrok WSA w Warszawie z 13 maja 2015 r., sygn. III SA/Wa 2496/14).

...a tak jest teraz

Korzystna dla podatników linia orzecznicza uległa jednak zmianie. Organy podatkowe twierdzą od pewnego czasu, iż potrącenie wierzytelności nie stanowi formy zapłaty ani sposobu realizacji świadczenia wzajemnego. Potrącenie jest jedynie zaliczeniem jednej wierzytelno-

ści na poczet drugiej. Skoro nie jest formą zapłaty, to nie można twierdzić, iż w przypadku konwersji wierzytelności dokonanej poprzez potrącenie mamy do czynienia z wkładem pieniężnym. Skoro tak, to wkład taki musi być uznany za niepieniężny. Do wniesienia wkładu pieniężnego dochodzi bowiem jedynie wtedy, gdy wspólnik dokonuje wpłaty pieniędzy (w formie gotówki lub pieniądza bankowego). Bazując na tej argumentacji, organy podatkowe zrównały w skutkach oba sposoby dokonywania konwersji wierzytelności, twierdząc jednocześnie, że wspólnik dokonujący potrącenia wierzytelności musi rozpoznać przychód. Natomiast treść uchwały zgromadzenia wspólników uznającej, że wkład ma charakter pieniężny lub niepieniężny, jest dla organów podatkowych bez znaczenia, bowiem konwersja wierzytelności zgodnie z tym poglądem zawsze stanowi wkład niepieniężny. Takie stanowisko prezentują również sądy administracyjne m.in. w wyroku NSA z 25 czerwca 2014 r. (sygn. II FSK 1799/12) oraz wyroku NSA z 3 lutego 2016 r. (sygn. II FSK 2648/13).

Koszty uzyskania przychodów

Skoro wspólnik z tytułu dokonania konwersji jest zobowiązany do rozpoznania przychodu, pojawia się oczywiście pytanie o ewentualną możliwość uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 15 ust 1 pkt 3 ustawy o CIT kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce za wkład niepieniężny są faktycznie poniesione i niezaliczone

RZECZPOSPOLITA

PISALIŚMY O TYM:

Kaja Jakubczak

Elektroniczne postępowanie upominawcze miało usprawnić załatwianie spraw cywilnych i obniżyć koszty działania wymiaru sprawiedliwości.

Artykuł dostępny:

kancelarierp.pl/baza-wiedzy

wcześniej w poczet kosztów wydatki na wytworzenie lub nabycie wnoszonego do spółki składnika majątku. Oczywiście w przypadku wierzytelności własnej podatek nie ponosi żadnych wydatków na jej naby-

•ZDANIEM AUTORA

Duszan Wolczyński

prawnik z kancelarii KSP
Legal&Tax Advice
w Katowicach



Dla ustalenia pieniężnego lub niepieniężnego charakteru wkładu w odniesieniu do konwersji wierzytelności poprzez potrącenie, kluczowym jest ustalenie, czy potrącenie może być uznane za formę zapłaty. Należy zauważyć, że potrącenie, o którym mowa w art. 498 § 2 Kodeksu cywilnego, stanowi formę uproszczonej zapłaty i wywołuje takie same skutki (czyli spełnienie świadczenia i wygaśnięcie wierzytelności). Tak stwierdzono m.in. w wyroku SA w Warszawie z 12 września 2013 r., (sygn. I ACA 415/13). Trudno zgodzić się ze stwierdzeniami, że wkład w formie pieniężnej może nastąpić jedynie poprzez fizyczne wniesienie pieniędzy. Na pieniężny charakter wkładu wskazuje również treść art. 14 ust. 4 Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z nim wspólnik może dokonać potrącenia z wierzytelnością spółki z tytułu wpłaty na poczet udziałów lub akcji. Skoro w tym przepisie mowa jest o wpłacie, to tym samym w przypadku potrącenia musi chodzić o pokrycie wkładu pieniężnego. Warto także zauważyć, że organy podatkowe nie odróżniają charakteru wkładu od sposobu jego wniesienia. Charakter wkładu pozostaje pieniężny (jego przedmiotem jest pieniądz), natomiast jest on wnoszony poprzez potrącenie wierzytelności. Natomiast w odniesieniu do możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodów kompletnie niezrozumiałe jest uniemożliwienie ich rozliczenia i stwierdzenie, że wierzytelności z tytułu umowy pożyczki nie można wytworzyć. W tej kwestii wypowiadał się także NSA w wyroku z 21 stycznia 2016 r. (sygn. II FSK 2646/13), który uznał, iż przepisy nie zawężają pojęcia „wytworzenia” do samodzielnego wyprodukowania składnika majątku. ©

cie. Pojawia się jednak pytanie, czy wspólnik może twierdzić, że wierzytelność tą „wytworzył”, a zatem czy wartość nominalna pożyczki (bez kwoty odsetek) może stanowić koszt podatkowy.

W tym zakresie wykształciły się dwie linie orzecznicze. Z jednej strony można twierdzić, iż w przypadku wniesienia wierzytelności własnej wnoszący ją wspólnik nie ma prawa ujęcia w kosztach uzyskania przychodów wartości nominalnej wierzytelności, gdyż nie można powiedzieć, iż poniósł on wydatki na jej wytworzenie. Wytwarzanie oznacza bowiem samodzielne wyprodukowanie danego składnika. Natomiast, aby doszło do powstania wierzytelności potrzebne jest zawarcie umowy (która jest wynikiem zgodnych oświadczeń woli dwóch stron). Skoro do powstania wierzytelności potrzeba zgody dwóch stron, nie można twierdzić, iż pożyczkodawca samodzielnie wytwarza wierzytelność wynikającą z umowy pożyczki. Samodzielnie wytworzyć można jedynie pewne kategorie praw (jak np. prawa autorskie). Takie stanowisko prezentuje m. in. Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 21 stycznia 2016 r. (sygn. IPPB3/4510-896/15-2/DP).

Z drugiej strony można spotkać się również z korzystną dla podatników linią orzeczniczną, zgodnie z którą w przypadku powstania wierzytelności o zwrot pożyczki, pożyczkodawca ponosi realny wydatek kosztem własnego majątku w wysokości wartości nominalnej udzielonej pożyczki. Wiąże się bowiem z fizycznym przepływem środków pieniężnych z rachunku pożyczkodawcy na rachunek pożyczkobiorcy. Nie ma natomiast żadnych podstaw do stosowania zawężającej wykładni w odniesieniu do pojęcia „wytworzenia”, o którym mowa w art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, poprzez odniesienie go jedynie do samodzielnego wytworzenia składnika majątku oraz uznania, że wierzytelności własnej nie można wytworzyć. Na takim stanowisku stała m.in. Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacjach z 21 grudnia 2016 r. (sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.981.2016.2.TS.) oraz z 31 sierpnia 2016 r. (sygn. IBPB-1-2/4510-744/16-1/AK.). Należy jednak podkreślić, że kosztem uzyskania przychodu jest jedynie kwota główna pożyczki - odsetki nie mogą stanowić kosztów, gdyż pożyczkodawca nie poniósł wydatków na ich wytworzenie. ©

—Duszan Wolczyński