



Maciej Chorowski

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
student IV roku
maciej.chorowski1@gmail.com

WYCENA I AMORTYZACJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH WNIESIONYCH APORTEM – ASPEKTY BILANSOWE I PODATKOWE

Streszczenie: Środki trwałe mogą być wniesione aportem do spółki kapitałowej lub osobowej w formie odrębnych składników majątkowych lub wchodzić w skład aktywów przekazanego aportem przedsiębiorstwa. W obu przypadkach w spółce otrzymującej aport zachodzi konieczność ustalenia ich wartości początkowej, a także zasad amortyzacji dla celów bilansowych, jak i podatkowych. Zasady ustalania bilansowej wartości początkowej i amortyzacji wniesionych aportem środków trwałych różnią się od obowiązujących w tym zakresie rozwiązań podatkowych, wiążących wycenę i zasady amortyzacji pozyskanych składników m.in. z formą prawną podmiotu otrzymującego aport i formą aportu (oddzielne środki trwałe lub środki trwałe będące częścią aktywów wnoszonego aportem przedsiębiorstwa).

Słowa kluczowe: aport, środki trwałe, amortyzacja.

Wprowadzenie

Istotnym zasobem każdej organizacji są wykorzystywane przez nią w statutowej działalności rzeczowe aktywa trwałe. Zasoby te mogą być pozyskiwane przez organizację w różny sposób, w tym m.in. poprzez wkłady niepieniężne na pokrycie obejmowanych udziałów. Problem wyceny otrzymanego przez spółkę w formie aportu środka trwałego oraz jego prawidłowej amortyzacji jest jednym z trudniejszych zagadnień rachunkowości i prawa podatkowego. Zagadnienia wkładów niepieniężnych budzą wiele wątpliwości nie tylko na gruncie uznawania zdolności aportowej, ale również w odniesieniu do implikacji podatkowych transakcji wnoszenia wkładów do różnego rodzaju spółek. Celem artykułu jest

próba syntezy bilansowego i podatkowego aspektu ustalania wartości aportu i jego późniejszej amortyzacji w spółce otrzymującej wkład niepieniężny. Szczególną uwagę zwrócono na wyeksponowanie wynikających z ustaw podatkowych różnic w zakresie początkowej wyceny aportu i jego amortyzacji, a wynikających ze sposobu wniesienia wkładu oraz formy prawnej spółki otrzymującej wkład niepieniężny. Jako metody badawcze wykorzystano analizę literatury, aktów prawnych i interpretacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego oraz wnioskowanie.

1. Wkład niepieniężny jako forma pokrycia kapitału

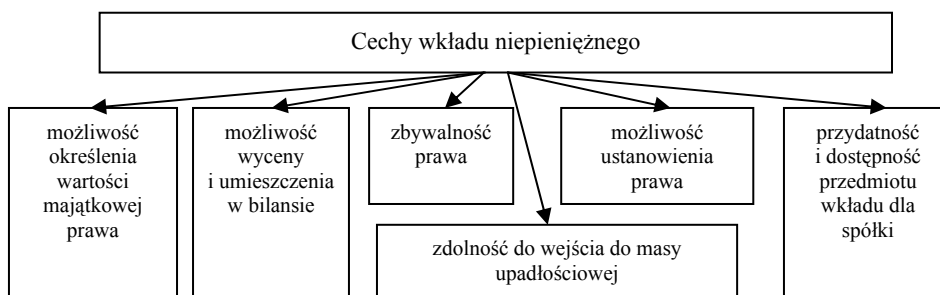
Wnoszenie aportów (wkładów niepieniężnych) jest jednym ze sposobów na podniesienie kapitału zakładowego spółki, polegającym na tym, że obejmowane w spółce udziały/akcje są pokrywane przez wspólnika nie w formie gotówki, lecz właśnie w formie wkładu niepieniężnego. Pojęcie wkładu niepieniężnego nie zostało zdefiniowane na gruncie prawa, ale prawo posługuje się tym terminem jako kategorią normatywną [Krzywda, 2011, s. 11]. Aport, czyli wkład niepieniężny wnoszony do spółki handlowej, polega na przeniesieniu na rzecz spółki praw do przedmiotu wkładu, które przysługują wspólnikowi wnoszącemu wkład.

Kodeks spółek handlowych [Ustawa z 15 września 2000 r.] w zasadzie nie zawiera ograniczeń w zakresie przedmiotu wkładu niepieniężnego w przypadku, gdy aport ma zostać wniesiony do spółki osobowej¹. Natomiast w przypadku spółki kapitałowej przedmiotem wkładu niepieniężnego nie może być prawo niezbywalne (np. prawo użytkowania, najmu, dzierżawy) [Kidyba, 2011, s. 250] lub świadczenie pracy bądź usług².

Przedmiot wkładu niepieniężnego musi posiadać zdolność aportową [Szymański, 1997, s. 23]. Kryteria pozwalające uznać dane prawo za wkład niepieniężny przedstawia rys. 1. Aport mogą stanowić takie prawa majątkowe, co do których nie ma problemu z określeniem ich wartości, wyceną, zbywalnością, określeniem przydatności i dostępności dla spółki oraz zdolności do wejścia w skład masy upadłościowej [Krzywda, 2011, s. 16].

¹ Przykładowo przedmiotem wkładu do spółki jawnej może być dokonywanie innych świadczeń na rzecz spółki, m.in. przez świadczenie usług lub pracy. Pewne odrębności dotyczą również spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych. Przykładowo w spółce komandytowej wkład komandytariusza musi być sprecyzowany w umowie, a w spółce komandytowej, w której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna, zaś komandytariuszem jest wspólnik tej spółki – wkład komandytariusza nie mogą stanowić jego udziały w tej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcje tej spółki akcyjnej.

² Stanowi o tym art. 14 par. 1 Kodeksu spółek handlowych.



Rys. 1. Kryteria uznawania wkładów niepieniężnych

Źródło: [www 1], [www 2].

Każdy wkład niepieniężny musi podlegać możliwości wyceny, w wyniku której będzie możliwe dokonanie stosownego zapisu w bilansie spółki. Zbywalność prawa oznacza, że prawo może zostać przeniesione na inny podmiot, co jest wyłączone przy prawach niezbywalnych³. Natomiast możliwość ustanowienia prawa należy interpretować jako możliwość dysponowania prawem zgodnie z zasadą, że nie można przenieść na innego więcej praw niż się samemu posiada. W piśmiennictwie podkreśla się również inne cechy zdolności aportowej przedmiotu aportu, takie jak: dopuszczenie do obrotu prawnego i ekwiwalentność w stosunku do wkładu pieniężnego [www 3].

Kodeks spółek handlowych umożliwia wnoszenie do spółki zarówno wkładów pieniężnych, jak i niepieniężnych (aportów) [Kwaśnicki i Rataj, 2005, s. 425]. Istotę aportu, czyli świadczenia wnoszonego przez wspólnika w zamian za obejmowane udziały/akcje w spółce, można również zdefiniować, przeciwstawiając go wkładowi pieniężnemu. Wówczas aport będzie rozumiany jako wkład, któremu nie można przypisać charakteru pieniężnego, a więc taki, który nie ma postaci bezgotówkowej (pieniądz bankowy) oraz nie występuje w postaci określonych znaków pieniężnych [Krzywda, 2011, s. 14].

Przyjmując jako podstawę podziału wkładów niepieniężnych przedmiot prawa majątkowego, aporty można podzielić na: prawa rzeczowe, prawa obligacyjne, prawa na dobrach niematerialnych, prawo do przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części [Górski, 2000, s. 14-15].

Przykłady praw rzeczowych, które mogą zostać wniesione do spółki jako aport, stanowią: własność przedsiębiorstwa oraz jego zorganizowanych części, własność rzeczy nieruchomości i ruchomych, użytkowanie wieczyste [Miras, 2005, s. 44].

³ Prawa niezbywalne stanowią przykładowo: prawo użytkowania, służebności osobistej, pierwokupu, odkupu.

Natomiast wśród praw obligacyjnych, które mogą stanowić przedmiot aportu, wyróżnić można: prawa udziałowe (tzn. udziały w spółce z o.o. i akcyjnej), obligacje, wierzytelności wspólnika, w szczególności z tytułu pożyczki udzielonej spółce w przypadku ogłoszenia jej upadłości w terminie dwóch lat od dnia zawarcia umowy pożyczki [Krzywda, 2011, s. 22].

W przypadku praw opartych na dobrach niematerialnych aport mogą stanowić: patenty na wynalazki, prawa ochronne na znaki towarowe oraz wzory użytkowe, prawa z rejestracji na wzory przemysłowe, topografii układów scalonych i oznaczeń geograficznych, *know-how*, majątkowe prawa autorskie.

Zasady wnoszenia aportów do spółek handlowych określa Kodeks spółek handlowych, natomiast w odniesieniu do spółki cywilnej zastosowanie znajdują odpowiednie przepisy Kodeksu cywilnego [Ustawa z 23 kwietnia 1964 r.]⁴. Podstawowe regulacje wynikające z Kodeksu spółek handlowych dotyczące wnoszenia aportów do spółek kapitałowych przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Zasady wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych

Wniesienie aportu do spółek z o.o.	Wniesienie aportu do spółek akcyjnych
1	2
<p>1. Umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot wkładu niepieniężnego (aportu) oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów (art. 158 § 1 Ksh).</p> <p>2. Przedmiot wkładu pozostaje do wyłącznej dyspozycji zarządu spółki (art. 158 § 3 Ksh).</p> <p>3. Do powstania spółki wymaga się m.in. wniesienia przez wspólników wkładów na pokrycie całego kapitału zakładowego, a w razie objęcia udziału za cenę wyższą od wartości nominalnej, także wniesienia nadwyżki (art. 163 pkt 2 Ksh).</p> <p>4. Jeżeli wspólnicy wnoszą do spółki wkłady niepieniężne, to w zgłoszeniu spółki do KRS okoliczność ta powinna być zaznaczona (art. 166 § 1 pkt 7 Ksh).</p>	<p>1. Akcje obejmowane za wkłady niepieniężne powinny być pokryte w całości nie później niż przed upływem roku po zarejestrowaniu spółki (art. 309 § 3 Ksh).</p> <p>2. Jeżeli akcje są obejmowane wyłącznie za wkłady niepieniężne albo za wkłady niepieniężne i pieniężne, wówczas kapitał zakładowy powinien być pokryty przed zarejestrowaniem co najmniej w jednej czwartej jego wysokości, tj. co najmniej w kwocie 25 000 zł (art. 309 § 4 Ksh).</p> <p>3. Jeżeli przewidziane są wkłady niepieniężne, założyciele sporządzają pisemne sprawozdanie, które powinno przedstawiać w szczególności (art. 311 oraz art. 312 Ksh):</p> <p>– przedmiot wkładów niepieniężnych oraz liczbę i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji i innych tytułów uczestnictwa w dochodach lub w podziale majątku spółki,</p>

⁴ Funkcjonowanie spółki cywilnej regulują art. 860-875 Kodeksu cywilnego. Z przepisów tych wynika, że spółka cywilna jest umową, w ramach której wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Wkład wspólnika może polegać na wniesieniu do spółki własności lub innych praw albo na świadczeniu usług. Domniemywa się, że wkłady wspólników mają jednakową wartość.

cd. tabeli 1

1	2
<p>5. Jeżeli wartość wkładów niepieniężnych została znacznie zawyżona w stosunku do ich wartości zwyczaj w dniu zawarcia umowy spółki, wspólnik, który wniósł taki wkład, oraz członkowie zarządu, którzy, wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru, obowiązani są solidarnie wyrównać spółce brakującą wartość (art. 175 § 1 Ksh).</p> <p>6. W czasie trwania spółki nie wolno zwracać wspólnikom wniesionych wkładów tak w całości, jak i w części, chyba że przepisy działu I „Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” stanowią inaczej (art. 189 § 1 Ksh).</p> <p>7. Wspólnikowi nie wolno pobierać odsetek od wniesionych wkładów, jak również od przysługujących mu udziałów (art. 190 Ksh).</p>	<p>– osoby, które wnoszą wkłady niepieniężne, – zastosowaną metodę wyceny wkładów*.</p> <p>4. Jeżeli akcjonariusze w zamian za akcje wnoszą wkłady niepieniężne, należy w akcie notarialnym wymienić osoby wnoszące wkłady oraz przedmiot wkładu (art. 313 § 4 Ksh).</p> <p>5. Przedmiot wkładu pozostaje do wyłącznej dyspozycji zarządu spółki (art. 315 § Ksh).</p> <p>6. Jeżeli akcjonariusze wnoszą do spółki wkłady niepieniężne, to w zgłoszeniu spółki do KRS okoliczność ta powinna być zaznaczona (art. 318 pkt 9 Ksh).</p>

* Sprawozdanie założycieli należy poddać badaniu przez jednego lub kilku biegłych rewidentów, którzy zostaną wyznaczeni przez sąd rejestrowy właściwy ze względu na siedzibę spółki. Koszty z tym związane pokrywają założyciele. Opinia biegłego rewidenta powinna oceniać metodę wyceny wkładów niepieniężnych przyjętą w sprawozdaniu.

Źródło: „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” [2014a].

Z przedstawionych regulacji wynika, że wniesienie aportu do spółki kapitałowej wymaga szczegółowego określenia (w umowie bądź statucie spółki) jego przedmiotu, osoby wspólnika wnoszącego wkład i ilości oraz wartości nominalnej pokrytych aportem udziałów/akcji.

Jedną z cech zdolności aportowej przedmiotów wkładu niepieniężnego jest możliwość ich wyceny i w konsekwencji ujęcia w bilansie. Jednocześnie ewidencja aportu w księgach rachunkowych wymaga uwzględnienia nadrzędnych zasad rachunkowości: zasady wyższości treści ekonomicznej nad formą oraz zasady ostrożności⁵. Jeżeli wkład niepieniężny ma zostać ujęty w księgach rachunkowych, należy sprawdzić, czy przedmiot aportu spełnia warunki określone w ustawowej definicji aktywów⁶, a więc czy jest zasobem:

- kontrolowanym przez jednostkę,
- o wiarygodnie określonej wartości,
- powstałym w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

⁵ Stosowanie wymienionych zasad oznacza, iż operacje gospodarcze ujmowane są zgodnie z ich treścią i wartością ekonomiczną.

⁶ Definicja aktywów została zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 12 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.

Dopiero gdy wszystkie wymienione warunki są spełnione, możliwe jest ujęcie przedmiotu wkładu niepieniężnego w księgach rachunkowych spółki otrzymującej aport.

2. Wartość bilansowa i podatkowa środków trwałych wniesionych aportem

W przypadku otrzymania przez spółkę wkładu niepieniężnego ustalenie wartości początkowej nabytych w ten sposób środków trwałych jest zagadnieniem złożonym i powinno być rozpatrywane nie tylko w aspekcie prawa bilansowego, ale również z punktu widzenia ustaw podatkowych, tj. Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z 15 lutego 1992 r.] i Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z 26 lipca 1991 r.]. Konieczność uwzględnienia regulacji prawa podatkowego wynika z faktu, że przepisy te zawierają dodatkowe rozwiązania lub warunki, które muszą zostać uwzględnione przy wycenie wartości początkowej środków trwałych wnoszonych aportem [Tatarska, 2012, s. 256].

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości kapitał zakładowy m.in. spółek kapitałowych wykazuje się w wysokości określonej w umowie spółki lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym [Ustawa z 29 września 1994 r., art. 36 ust. 2]. Oznacza to, że kapitał zakładowy odzwierciedla wartość nominalną wydanych udziałów/akcji. Jednocześnie udziały/akcje nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej⁷. W sytuacji, gdy wartość nominalna obejmowanych udziałów/akcji w spółce jest niższa niż wkład (pieniężny lub niepieniężny) wnoszony do spółki, czyli gdy nabycie udziałów/akcji następuje po cenie wyższej niż ich cena nominalna, wówczas w celu pokrycia objętych przez wspólnika udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością albo przez akcjonariusza akcji w spółce akcyjnej, na poczet kapitału zakładowego przekazywana jest tylko ta część wniesionego wkładu pieniężnego lub aportu, która odpowiada wartości nominalnej udziałów lub akcji objętych przez daną osobę. Pozostałą nadwyżkę otrzymanego wkładu nad wartością nominalną wydanych w zamian udziałów/akcji (tzw. *agio*) przelewa się do kapitału zapasowego spółki. Takie rozwiązanie znajduje zastosowanie również w odniesieniu do wkładów komplementariusza wnoszonych na kapitał zakładowy w spółce komandytowo-akcyjnej. Natomiast w odniesieniu do pozostałych spółek handlowych osobo-

⁷ Znajduje to zastosowanie przepis art. 154 § 3 Kodeksu spółek handlowych – w odniesieniu do sp. z o.o. oraz art. 309 § 1 – w odniesieniu do spółki akcyjnej.

wych pojęcie kapitału zakładowego nie występuje, w spółkach tych funkcjonuje kapitał właścicieli [„Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, 2013a]. Oznacza to, że w takich spółkach różnica pomiędzy wartością wnoszonego wkładu wycenionego według wartości godziwej i wartością zadeklarowanych wkładów do spółki odnieszona jest na kapitał właścicieli [„Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, 2013b].

Dla celów bilansowych wartość początkową środków trwałych nabytych aportem ustala się w wartości określonej w umowie (statucie) spółki, nie wyższej od ich wartości rynkowej (ceny sprzedaży).

Natomiast dla celów podatkowych ustalenie wartości początkowej środków trwałych nabytych w drodze aportu jako odrębne obiekty (przedmioty aportu nie stanowi przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) uzależnione jest od tego, czy będą one wnoszone do spółki kapitałowej, czy do spółki osobowej, co prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Ustalenie podatkowej wartości początkowej środków trwałych wnoszonych aportem

Sposób wniesienia środków trwałych aportem	Ustalenie podatkowej wartości początkowej środków trwałych w spółce otrzymującej aport
Środki trwałe (niestanowiące przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części) wniesione do spółki kapitałowej	Wartość środków trwałych ustala podatnik na dzień wniesienia wkładu i nie może być ona wyższa od ich wartości rynkowej
Środki trwałe (niestanowiące przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części) wniesione do spółki niebędącej osobą prawną	Wartość początkową ustala się : – w wartości początkowej, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany, lub – w wysokości wydatków poniesionych na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany, lub – w wartości określonej zgodnie z art. 19 updog i odpowiednio art. 14 updog, jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej

Źródło: Na podstawie Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jeżeli środki trwałe (niestanowiące przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części) będą wnoszone aportem do spółki kapitałowej, wówczas ich podatkową wartość początkową na dzień wniesienia wkładu ustala podatek, jednak ustalona⁸ wartość poszczególnych składników nie może być wyższa od ich wartości rynkowej⁹. W sytuacji, gdy wnoszone aportem środki trwałe wymagają montażu, wówczas wartość początkową tych środków trwałych powiększa się o wydatki poniesione na montaż¹⁰.

Z kolei gdy środki trwałe są wnoszone aportem do spółki niebędącej osobą prawną, wówczas ich podatkową wartość początkową ustala się – w zależności od tego, czy przedmiot wkładu był amortyzowany – albo w wysokości wartości początkowej, od której były dokonywane odpisy amortyzacyjne, albo w wysokości poniesionych wydatków na przedmiot wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów – gdy przedmiot wkładu nie był wcześniej amortyzowany. Gdy ustalenie wydatków na nabycie przedmiotu wkładu nie jest możliwe, a wkład wnosi osoba fizyczna – wówczas wartość początkową przedmiotu wkładu ustala się w wartości rynkowej¹¹. Ostatni z wyżej wymienionych sposobów wyceny oznacza w praktyce określenie wartości początkowej nabytych w drodze aportu środków trwałych w wartości rynkowej z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia [Tatarska, 2012, s. 259].

Porównanie regulacji bilansowych i podatkowych w zakresie ustalania wartości początkowej środków trwałych otrzymanych aportem prowadzi do wniosku, że dla celów podatku dochodowego stosowanie obowiązujących przepisów jest w wielu przypadkach związane z koniecznością pozyskania od podmiotu wnoszącego wkład szczegółowych danych z podatkowej ewidencji środków trwałych lub w ogóle z ewidencji podatkowej w zakresie kosztów.

⁸ Zgodnie z art. 16g ust. 12 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przy ustalaniu wartości rynkowej środków trwałych wnoszonych aportem należy stosować art. 14 tej ustawy, regulujący sposób wyznaczania tej wartości.

⁹ Znajduje to zastosowanie art. 16g ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹⁰ Kwestię zwiększenia wartości początkowej o koszty montażu reguluje art. 16g ust. 6 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jeśli jednak nabyte aportem środki trwałe wymagałyby poniesienia innych niż montaż wydatków do dnia przekazania ich do używania, wówczas wskazany przepis nie obliuguje do powiększania wartości początkowej środków trwałych o poniesione wydatki takie jak koszty transportu, załadunku, ubezpieczenia w drodze, odsetki, prowizje, opłaty skarbowe, notarialne, naliczony z tytułu importu aportu podatek akcyzowy.

¹¹ Sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych wniesionych aportem do spółki niebędącej osobą prawną regulują obowiązujące od 1 stycznia 2011 r. przepisy: art. 22g ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 16g ust. 1 pkt 4a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

3. Szczególne zasady amortyzacji środków trwałych wniesionych aportem

Rozważania na temat amortyzacji są szeroko prowadzone w literaturze przedmiotu [Iwin i Niedzielski, 2002, s. 95-109; Janasz, Janasz i Wiśniewska, 2007, s. 143; Martyniuk, 2008, s. 44], gdzie akcentowana jest jej istota jako pieniężnego wyrazu zużycia środków trwałych. Zużycie środków trwałych zostaje określone przy zastosowaniu stawek procentowych albo kwotowych, które są ustalone w oparciu o następujące czynniki:

- wartość początkową środków trwałych,
- przewidywany okres ich ekonomicznej użyteczności,
- przyjętą metodę amortyzacji [Wieczorek-Fronia, 2014, s. 87].

Prawo bilansowe nie przewiduje szczególnych regulacji w zakresie amortyzacji środków trwałych otrzymanych aportem. Oznacza to, że po ustaleniu wartości początkowej środków trwałych wniesionych aportem odpisy amortyzacyjne będą dokonywane według zasad ogólnych¹². Ustawa o rachunkowości nie przewiduje również dla nabytych drogą aportu składników majątkowych stanowiących środki trwałe odmiennych reguł w zakresie terminu rozpoczęcia ich amortyzacji. W związku z tym naliczanie odpisów amortyzacyjnych od otrzymanych w formie aportu środków trwałych następuje nie wcześniej, niż po przyjęciu ich do używania [„Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, 2014b]. Dla celów bilansowych nie obowiązuje zasada kontynuowania amortyzacji dokonywanej uprzednio przez podmiot wnoszący wkład.

Sposób dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych otrzymanych aportem uzależniony jest od przedmiotu wkładu (poszczególne środki trwałe czy przedsiębiorstwo/jego zorganizowana część) oraz od formy prawnej podmiotu, do którego wnoszony jest wkład niepieniężny.

W przypadku, gdy poszczególne środki trwałe są wnoszone aportem do spółki kapitałowej należy uwzględnić, że koszty uzyskania przychodów stanowi wyłącznie ta część odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, która została przekazana na kapitał zakładowy¹³. Oznacza to, że jeśli wartość początkowa środka trwałego będzie ustalona według wartości rynkowej przewyższającej wartość nominalną wydanych w zamian udziałów lub akcji, to spółka otrzymująca aport będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wyłącznie odpisy amortyzacyjne dokonane od wartości nieprzekraczającej

¹² Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych reguluje art. 32 Ustawy o rachunkowości.

¹³ Stanowi o tym art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

wartości nominalnej wydanych w zamian za aport udziałów lub akcji¹⁴. W przypadku wniesienia poszczególnych środków trwałych aportem do spółki kapitałowej nie ma zastosowania tzw. kontynuacja amortyzacji, a amortyzacja wniesionych środków trwałych odbywa się według zasad ogólnych¹⁵. Oznacza to, że jeżeli wnoszony środek trwały był wcześniej amortyzowany w innej działalności przez wnoszącego go wspólnika, to spółka kapitałowa otrzymująca aport nie uwzględnia dokonanych odpisów amortyzacyjnych przez wnoszącego wkład i amortyzuje środek trwały od ustalonej wartości początkowej, pamiętając o wyłączeniu z kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od tej części wartości początkowej środka trwałego, która została przekazana na kapitał zapasowy (agio)¹⁶.

Natomiast sposób amortyzacji środków trwałych wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną zależy od tego, czy podmiot wnoszący wkład wcześniej je amortyzował, czy też nie. W tym drugim przypadku amortyzacja jest naliczana od wartości początkowej ustalonej zgodnie z zasadami opisanymi w pkt. 2 i spółka otrzymująca aport ma pełną swobodę w wyborze metod i stawek amortyzacji przewidzianych w ustawach o podatku dochodowym. Sprawa komplikuje się, gdy odrębne przedmioty majątkowe wnoszone do spółki niebędącej osobą prawną w podmiocie wnoszącym aport były wcześniej amortyzowane. Wówczas dla celów podatkowych obowiązuje zasada kontynuacji amortyzacji¹⁷. Kontynuowanie amortyzacji oznacza, że odpisy amortyzacyjne w spółce otrzymującej aport powinny być dokonywane z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów i według metody amortyzacji przyjętej uprzednio przez wspólnika wnoszącego aport. Uwzględnienie sumy dotychczasowych odpisów oznacza, że spółka otrzymująca aport będzie mogła dokonać odpisów amortyzacyjnych w łącznej wysokości odpowiadającej różnicy między wartością początkową

¹⁴ Przykładowo, jeśli wartość rynkowa środka trwałego wydanego w zamian za objęte udziały w sp. z o.o. ustalono na poziomie 500 000 zł, a wartość nominalna objętych za wkład niepieniężny udziałów wynosi 450 000 zł, wówczas jedynie 90% amortyzacji będzie stanowić podatkowy koszt uzyskania przychodów.

¹⁵ Po ustaleniu wartości początkowej (nie wyższej od wartości rynkowej) spółka otrzymująca aportem środki trwałe dokonuje wyboru metody amortyzacji i stosuje ją do pełnego zamortyzowania środka trwałego (art. 16h ust. 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), pamiętając o zakazie amortyzowania gruntów, prawa wieczystego użytkowania gruntów, dzieł sztuki i eksponatów muzealnych (art. 16c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) oraz obowiązku wprowadzenia środków trwałych do ewidencji środków trwałych i rozpoczęciu amortyzacji począwszy od następnego miesiąca.

¹⁶ Art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹⁷ Spółka otrzymująca aport powinna ustalić ich wartość początkową w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych podmiotu wnoszącego wkład, a następnie dokonywać odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu metody amortyzacji przyjętej wcześniej przez podmiot wnoszący aport (art. 22h ust. 3d Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16h ust. 3d Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

środków trwałych wynikającą z ewidencji wnoszącego aport a sumą odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych przez wnoszącego aport, przy czym suma ta obejmuje zarówno odpisy, które stanowiły dla wnoszącego aport koszty uzyskania przychodów, jak i odpisy z tych kosztów wyłączone.

W tym miejscu warto również odnieść się do sytuacji, gdy środki trwałe wnoszone są przez spółkę kapitałową do spółki osobowej, a w spółce kapitałowej amortyzacja tych środków podlegała ograniczeniom polegającym na braku możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od części wartości początkowej środków trwałych, która w związku z ich otrzymaniem w formie aportu nie zwiększyła kapitału zakładowego spółki kapitałowej. W takim przypadku w otrzymującej aport spółce osobowej, w odniesieniu do osoby fizycznej będącej jej współnikiem nie znajdzie zastosowania omawiane ograniczenie¹⁸, bowiem Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przeciwieństwie do Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie ogranicza możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów przez współnika spółki osobowej odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, które w spółce kapitałowej podlegały ograniczeniu [Interpretacja, 2014a, 2014b].

Podsumowując, bilansowe zasady amortyzacji środków trwałych wnoszonych aportem są znacznie mniej restrykcyjne i skomplikowane od zasad podatkowych i nie obowiązują w nich podatkowe ograniczenia w zakresie kontynuacji wyceny początkowej i metod amortyzacji. Należy również zaznaczyć, że obowiązujące od 1 stycznia 2011 r. regulacje podatkowe w zakresie wyceny początkowej środków trwałych wnoszonych do spółki osobowej w innej postaci niż przedsiębiorstwo (lub jego zorganizowana część) pozwalają na korzystną amortyzację starych, wcześniej nieamortyzowanych rzeczy, ich wartość początkowa jest bowiem ustalana na poziomie ceny nabycia, która często jest wyższa niż wartość rynkowa. Niestety, dodatkowa korzyść podatkowa nie wystąpi w przypadku wnoszenia aportem do spółki osobowej rzeczy, które wcześniej były już amortyzowane w firmie wnoszącej wkład. Można je wprawdzie wycenić według początkowej wartości historycznej, ale trzeba uwzględnić dotychczasowe odpisy amortyzacyjne i kontynuować metodę amortyzacji [www 4].

¹⁸ Chodzi o ograniczenie wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

4. Aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Przedmiotem aportu może być przedsiębiorstwo¹⁹ lub ZPC²⁰. W przypadku, gdy aportem wnoszone jest przedsiębiorstwo lub ZPC, wówczas środki trwałe stanowiące poszczególne składniki wnoszonych aktywów dla celów bilansowych powinny zostać wycenione i wprowadzone do ksiąg w spółce otrzymującej aport w wartości godziwej [Garbacik, 2013, s. 21]. Oznacza to ich wycenę w wartości rynkowej lub wartość według niezależnej wyceny, a w przypadku, gdy nie jest możliwe uzyskanie niezależnej wyceny środków trwałych – aktualną cenę nabycia albo koszt wytworzenia, z uwzględnieniem aktualnego stopnia ich zużycia²¹. Natomiast amortyzacja bilansowa środków trwałych wchodzących w skład przedsiębiorstwa/ZPC wniesionego aportem w spółce otrzymującej aport będzie dokonywana według zasad ogólnych²². Dla celów bilansowych nie obowiązuje – w przeciwieństwie do przepisów ustaw podatkowych – zasada kontynuacji amortyzacji środków trwałych dokonywanej uprzednio przez podmiot wnoszący przedsiębiorstwo/ZPC w drodze wkładu niepieniężnego.

Z kolei dla celów podatkowych ustalenie wartości początkowej poszczególnych środków trwałych wchodzących w skład przekazanego aportem przedsiębiorstwa lub ZPC przebiega w sposób, który ilustruje tabela 3.

Tabela 3. Ustalanie podatkowej wartości początkowej środków trwałych wnoszonych aportem w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Sposób wniesienia środków trwałych aportem	Ustalenie podatkowej wartości początkowej środków trwałych w spółce otrzymującej aport
Środki trwałe wchodzące w skład przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) wniesionego aportem do spółki kapitałowej	Wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych podmiotu wnoszącego aport
Środki trwałe wchodzące w skład przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) wniesionego aportem do spółki osobowej przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą	Wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych przedsiębiorstwa osoby fizycznej (art. 22g ust. 1, ust. 14a updof)
Środki trwałe wchodzące w skład przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) wniesionego aportem do spółki osobowej przez spółkę kapitałową	Wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych wnoszącego aport

Źródło: Na podstawie Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

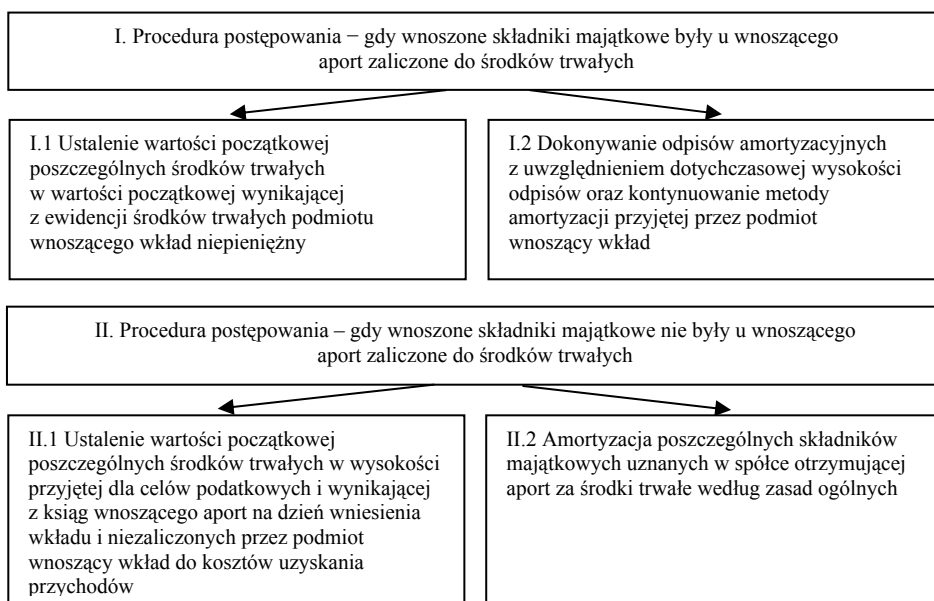
¹⁹ Przedsiębiorstwo zostało zdefiniowane w art. 55¹ Kodeksu cywilnego.

²⁰ ZPC – zorganizowana część przedsiębiorstwa.

²¹ Otrzymane składniki majątku, wchodzące w skład wnoszonej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, należy ująć w księgach rachunkowych otrzymującej je spółki z uwzględnieniem postanowień art. 33 ust. 4 oraz art. 44a-44c Ustawy o rachunkowości, które na mocy art. 44d tej ustawy stosuje się również w przypadku nabycia przez jednostkę zorganizowanej części innej jednostki.

²² Tj. zgodnie z art. 32 Ustawy o rachunkowości.

Podatkową wartość początkową środków trwałych wnoszonych do spółki kapitałowej podmiot otrzymujący aport ustala w wysokości wartości początkowej tych środków trwałych określonej w ewidencji środków trwałych podmiotu wnoszącego aport²³. Jeżeli wnoszone składniki majątkowe nie były u wnoszącego aport zaliczone do środków trwałych, wówczas spółka otrzymująca aport ustala ich wartość początkową w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podmiotu wnoszącego aport na dzień nabycia tych składników²⁴. Podatkowa amortyzacja środków trwałych w spółce kapitałowej otrzymującej aport w postaci przedsiębiorstwa lub ZPC powinna przebiegać zgodnie z procedurą przedstawioną na rys. 2.



Rys. 2. Amortyzacja podatkowa środków trwałych otrzymanych przez spółkę kapitałową – aport przedsiębiorstwa lub ZPC

Źródło: Na podstawie art. 16h ust. 3, art. 16h ust. 3a, art. 15 ust. 1s pkt 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Z powyższego wynika, że w przypadku, gdy przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej jest przedsiębiorstwo lub ZPC, a wnoszone składniki majątkowe stanowiły u wnoszącego wkład środki trwałe, wówczas nastąpi konty-

²³ Sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych nabytych w drodze aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części reguluje art. 16g ust. 10a oraz art. 15 ust. 1s pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

²⁴ Por. art. 15 ust. 1s pkt 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

nuacja wyceny i amortyzacji tych środków trwałych. Natomiast w odniesieniu do pozostałych składników, które u wnoszącego wkład nie były zaliczone do środków trwałych, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zezwalają na ustalenie ich wartości początkowej wg wartości rynkowej, tylko w wysokości wydatków na ich nabycie lub wytworzenie poniesionych przez podmiot wnoszący wkład, niezaliczonych przez ten podmiot do kosztów podatkowych.

Gdy przedsiębiorstwo lub ZPC jest wnoszone do spółki niebędącej osobą prawną przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, wówczas dla celów podatkowych wartość początkową poszczególnych środków trwałych wchodzących w skład przedsiębiorstwa osoby fizycznej wniesionego aportem do spółki, spółka ta powinna ustalić w takiej samej wysokości, jaka uprzednio figurowała w ewidencji środków trwałych przedsiębiorstwa osoby fizycznej. Również odpisów amortyzacyjnych dokonuje się z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów dokonanych przez wnoszącego wkład w ramach działalności prowadzonej przez niego indywidualnie oraz kontynuuje przyjętą przez niego uprzednio metodę amortyzacji²⁵. Natomiast wartość nabytych przez spółkę osobową w drodze aportu przedsiębiorstwa innych składników majątku niż środki trwale ustala się w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia²⁶.

Również w przypadku, gdy aportem wnoszone jest przedsiębiorstwo lub ZPC przez spółkę kapitałową do spółki osobowej, dla celów podatkowych obowiązuje zasada kontynuacji wyceny i amortyzacji wnoszonych w ten sposób środków trwałych²⁷.

W kontekście przepisów podatkowych warto również rozważyć sytuację, w której przekazanie aportem przedsiębiorstwa/ZPC nastąpi do spółki kapitałowej, a część wartości aportu zostanie alokowana na kapitał zapasowy, ponieważ wartość rynkowa aportu będzie wyższa od wartości nominalnej wydanych w zamian udziałów. W takim przypadku nie ma zastosowania ograniczenie wynikające z Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁸, a zatem odpisy amortyzacyjne od poszczególnych składników będą stanowić koszt uzyskania przychodów w spółce otrzymującej aport niezależnie od kwoty, o jaką podwyższony zostanie jej kapitał zakładowy [Interpretacja, 2014c].

²⁵ Stanowi o tym art. 22g ust. 14a, art. 22 ust. 1k pkt 1 oraz art. 22h ust. 3a w związku z ust. 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁶ Stanowi o tym art. 22 ust. 1k pkt 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁷ Stanowi o tym art. 22h ust. 3d Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 16h ust. 3d Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

²⁸ Chodzi o ograniczenie zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Z powyższego wynika, że gdy aportem wnoszone jest przedsiębiorstwo lub ZPC, to względem wchodzących w jego skład środków trwałych, amortyzowanych przez wnoszącego wkład przed wniesieniem aportu – podatkowa zasada kontynuacji wyceny i amortyzacji tych środków trwałych zawsze znajdzie zastosowanie.

5. Koszty zbywanych środków trwałych przyjętych aportem

Dla celów rachunkowości sprzedaż, a więc również i koszty, otrzymanych aportem środków trwałych jest ujmowana w księgach rachunkowych na zasadach ogólnych, tak jak sprzedaż środków trwałych pozyskanych np. w drodze zakupu.

Natomiast zagadnienia sposobu ustalania kosztów podatkowych w przypadku zbycia środków trwałych nabytych uprzednio aportem należy rozpatrywać z uwzględnieniem formy prawnej podmiotu, do którego aport został wniesiony, jak również w zależności od tego, czy aportem były wnoszone oddzielne środki trwałe, czy też środki trwałe stanowiące składniki wnoszonego aportem przedsiębiorstwa/ZPC.

Sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu środków trwałych wniesionych aportem do spółki kapitałowej przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Ustalanie podatkowych kosztów uzyskania przy zbyciu środków trwałych wniesionych aportem do spółki kapitałowej

Sposób wniesienia aportem środków trwałych do spółki kapitałowej	Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu środków trwałych
Środki trwałe stanowiące składniki wniesionego aportem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wniesione do 31.12.2010 r.	Koszt ustala się na poziomie wydatków na nabycie środków trwałych pomniejszonych o sumę odpisów amortyzacyjnych (art.16 ust.1 pkt 1b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2010 r.)
Środki trwałe stanowiące składniki wniesionego aportem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wniesione po 1.01.2011 r.	Gdy zbywane środki trwałe były amortyzowane przez wnoszącego aport, wówczas koszty ustala się w wysokości różnicy pomiędzy wartością początkową z ewidencji środków trwałych wnoszącego wkład i sumą dokonanych od tych składników odpisów amortyzacyjnych przez wnoszącego i otrzymującego wkład
Środki trwałe wniesione aportem niestanowiącym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	Koszt ustala się na poziomie wydatków na nabycie środków trwałych pomniejszonych o sumę odpisów amortyzacyjnych

Źródło: Na podstawie art. 16 ust.1 pkt 1, art.15 ust. 1s, 1u Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W uzupełnieniu informacji przedstawionych w tabeli 4 należy dodać, że w odniesieniu do ustalania kosztów przy odpłatnym zbyciu środków trwałych wniesionych aportem niestanowiącym przedsiębiorstwa lub ZPC może pojawić się problem, gdy wartość początkowa (ustalona w umowie spółki nie wyższa od wartości rynkowej) jest wyższa niż wartość nominalna objętych w zamian za nie udziałów (agio). Trzeba liczyć się z tym, że w takim przypadku organy podatkowe będą stały na stanowisku, że wydatki na nabycie sprzedawanych środków trwałych stanowi wartość nominalna objętych w zamian udziałów, a nie wartość rynkowa środków przyjęta w ewidencji środków trwałych otrzymującego aport [Interpretacja, 2013a], czyli koszty odpłatnego zbycia byłyby wówczas różnicą pomiędzy wartością nominalną udziałów i dokonanymi odpisami amortyzacyjnymi, a nie różnicą pomiędzy wartością początkową i dokonanymi odpisami amortyzacyjnymi²⁹. Ze stanowiskiem takim trudno się jednak zgodzić, co potwierdza wyrok WSA w Opolu [WSA, 2011].

Natomiast w odniesieniu do sprzedaży środków trwałych wniesionych aportem do spółki niebędącej osobą prawną koszty odpłatnego zbycia takich składników ustala się w wysokości wartości początkowej wynikającej z ewidencji wnoszącego aport pomniejszonej o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych³⁰.

Podsumowanie

Wnoszenie wkładów niepieniężnych, w tym w postaci środków trwałych, do różnego rodzaju spółek powoduje określone konsekwencje bilansowe związane z wyceną i amortyzacją pozyskanych składników majątkowych. Zasadnicze znaczenie mają przy tym uregulowania zawarte w umowach przenoszących składniki stanowiące przedmiot aportu, określające np. wartość rynkową poszczególnych środków trwałych. Decyzja o wniesieniu aportu powinna być również poprzedzona szczegółową analizą podatkowych konsekwencji związanych z taką transakcją. W szczególności należy wziąć pod uwagę sposób wnoszenia aportu oraz rodzaj spółki, do której aport ma być wniesiony, bowiem obowiąz-

²⁹ Ilustruje to następujący przykład: środek trwały otrzymany aportem został wyceniony na 250 000 zł, natomiast wartość nominalna wydanych za aport udziałów wynosiła 200 000 zł. Odpisy amortyzacyjne dokonane do dnia zbycia środka trwałego wynosiły 70 000 zł, ale do kosztów podatkowych można zaliczyć tylko 80% tych odpisów (w związku z agio), czyli 56 000 zł. Koszt uzyskania przy zbyciu środka trwałego ustalony przy założeniu:

a) że cenę nabycia środka trwałego stanowi wartość nominalna objętych za aport udziałów:
 $200\ 000\ \text{zł} - 70\ 000\ \text{zł} = 130\ 000\ \text{zł}$;

b) że cenę nabycia środka trwałego stanowi jego wartość początkowa: $250\ 000\ \text{zł} - 70\ 000\ \text{zł} = 180\ 000\ \text{zł}$.

³⁰ Art. 22g ust. 8a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

jące przepisy podatkowe w zakresie wyceny początkowej i późniejszej amortyzacji środków trwałych, wnoszonych w szczególności do spółek osobowych, nie zawsze dają oczekiwany efekt podatkowy w postaci zmniejszenia podatku dochodowego. Sprostanie wymogom podatkowym wiąże się również często z koniecznością uzyskania szczegółowych informacji od podmiotu wnoszącego wkład, a dotyczących historycznej wyceny środków trwałych, stosowanych metod i stawek amortyzacyjnych, wysokości wydatków poniesionych przez wnoszącego aport na nabycie składników niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Wszystko to powoduje, że wkłady niepieniężne są często przedmiotem indywidualnych interpretacji podatkowych nie tylko w zakresie stanowiącym przedmiot tego artykułu, ale również np. w zakresie ustalania przychodów w związku z objęciem udziałów w spółce czy w zakresie opodatkowania podatkiem VAT.

Literatura

- Garbaciak H. (2013), *Amortyzacja i środki trwałe w firmie*, Forum Doradców Podatkowych S.C., Kraków.
- Górski M. (2000), *Aporty w spółkach kapitałowych. Zagadnienia podatkowe*, Prawo Podatkowe, z. 59, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa.
- Interpretacja (2014a) indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1 października 2014 r., nr ILPB1/415-666/14-2/AP.
- Interpretacja (2014b) indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1 października 2014 r., nr ILPB1/415-667/14-3/AP.
- Interpretacja (2014c) indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29 sierpnia 2014 r., IBPBI/2/423-683/14/BG.
- Interpretacja (2013a) indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 marca 2013 r., nr IBPBI/2/423-1584/12/PP.
- Iwin J., Niedzielski Z. (2002), *Rzeczowy majątek trwały. Amortyzacja i inwestycje rzeczowe w finansach przedsiębiorstw*, WN PWN, Warszawa.
- Janasz K., Janasz W., Wiśniewska J. (2007), *Zarządzanie kapitałem w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.
- Kidyba A. (2011), *Prawo handlowe*, wyd. 13, C.H. Beck, Warszawa.
- Krzywda D. (2011), *Wkłady niepieniężne w ujęciu bilansowym i podatkowym*, SKwP, Warszawa.
- Kwaśnicki R.L., Rataj A. (2005), *Kapitał zakładowy, udziały, dywidenda, dopłaty* [w:] R.L. Kwaśnicki (red.), *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, C.H. Beck, Warszawa.
- Martyniuk T. (2008), *Rachunek amortyzacji środków trwałych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Miras M. (2005), *Aport w spółce kapitałowej*, Arche, Gdańsk.

- Szumański A. (1997), *Wkłady niepieniężne do spółek kapitałowych*, WN PWN, Warszawa.
- Tatarska M. (2012), *Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe* [w:] W. Dotkuś, T. Cebrowska (red.), *Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja*, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Dz.U. 2014, poz. 1161.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Dz.U. 2014, poz. 121.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361 ze zm.
- Wieczorek- Fronia M., Zubrzycki J. (2014), *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, Unimex, Wrocław.
- Wyrok WSA (2011) w Opolu z dnia 5.10.2011 r., sygn. akt I SA/Op 245/11.
- „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” (2014a), nr 15 (375).
- „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” (2014b), nr 24(384).
- „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” (2013a), nr 6(342).
- „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” (2013b), nr 13(349).
- [www 1] <http://prawo.money.pl/iep/haslo,aport,wklad;niepieniezny;i;akcje;aportowe,697.html> (dostęp: 21.12.2014).
- [www.2] <http://mojafirma.infor.pl/spolki/210464,Apport-rzeczowy-w-spolkach-kapitalowych.html> (dostęp: 6.12.2014).
- [www 3] <https://www.rachelski.pl/jakie-sa-konsekwencje-zawyzenia-wartosci-aportow-wnoszonych-do-spolki-z-o-o/> (dostęp: 17.12.2014).
- [www 4] Wojtasik P., *Firmy ciągle próbują zaoszczędzić na aportach*, 1.04.2011, <http://prawo.rp.pl/artukul/635562.html?print=tak&p=0> (dostęp: 29.12.2014).

VALUATION AND DEPRECIATION OF FIXED ASSETS CONTRIBUTED IN KIND – ACCOUNTING AND TAX ASPECTS

Summary: Fixed assets may be contributed in kind to a limited company or a personal company as separate assets or as a part of the company’s assets transferred in kind. In both cases, the company receiving the contribution has to determine their initial value and depreciation rules for accounting and tax purposes. Accounting rules of determining the initial value and depreciation of the fixed assets contributed in kind differ from tax solutions. The tax rules consider valuation and depreciation rules of received ingredients, among others, as related to a legal form of the entity receiving the contribution and a form of the contribution in kind (separately the fixed assets or the assets that are the part of the company’s transferred assets in kind).

Keywords: contribution, fixed assets, amortization.