

## JĘDRZEJ OWOC

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu  
<https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>  
jedowo@st.amu.edu.pl

# Skutki wniesienia wkładu niepieniężnego na gruncie podatku VAT

### The consequences of an in-kind contribution under VAT

**Abstract:** Article analyzes the VAT taxation of in-kind contributions to commercial companies and civil partnerships. The issues related to qualifying a contribution under the Polish VAT Act, the tax bases and, in addition, the topic of documentation of transactions and the input tax deduction are discussed in a comprehensive manner. The views of tax authorities, administrative courts, the CJEU and the opinions of the doctrine are presented in this context. The author considers the possibilities of contributions being made by non-taxable persons or taxable persons not acting in this role, the consequences of the delivery of an enterprise and its organized part, and discusses in detail the disputes concerning the tax base of contributions to companies and partnerships.

**Keywords:** taxation of an in-kind contribution, VAT tax base, Goods and Services Tax, Value Added Tax

## Wstęp

Jak stanowi art. 3 Kodeksu spółek handlowych<sup>1</sup>, przez umowę spółki handlowej wspólnicy albo akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu m.in. przez wniesienie wkładów. Podobnie art. 860 Kodeksu cywilnego<sup>2</sup> wskazuje, że przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego poprzez działanie w oznaczony sposób, w szczególności przez wniesienie wkładów. Oba wymienione przepisy akcentują więc bardzo wyraźnie rolę wkładu w procesie tworzenia i działania spółki. Jest to zrozumiałe, szczególnie w świetle tego, że gromadzenie kapitału stanowi jedną z kluczowych funkcji spółek handlowych<sup>3</sup>. Podczas gdy wniesienie wkładu do spółki cywilnej jest jedynie fakultatywne, to na gruncie Kodeksu spółek handlowych nie mogą zostać utworzone ani funkcjonować spółki bezwkładowe<sup>4</sup>. Typowym sposobem wypełnienia zobowiązania w postaci wniesienia wkładu jest przeniesienie przez wspólnika na spółkę wkładu

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1526 z późn. zm.), dalej: Kodeks spółek handlowych lub k.s.h.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 z późn. zm.), dalej: Kodeks cywilny.

<sup>3</sup> S. Włodyka, A. Szumański, *Gospodarcze funkcje spółek*, [w:] A. Szumański (red.), *System prawa handlowego. Prawo spółek handlowych*, t. 2A, Warszawa 2019, s. 72-73.

<sup>4</sup> K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Komentarz do art. 3*, [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks spółek handlowych*, t. I: *Komentarz do art. 1-150*, Warszawa 2022, s. 61.

pieniężnego. Możliwe jest natomiast także wniesienie wkładu niepieniężnego, co polega najczęściej na przeniesieniu na spółkę określonych praw majątkowych<sup>5</sup>, choć w przypadku spółek osobowych i spółki cywilnej może być to także świadczenie pracy lub usług<sup>6</sup>. Takie działanie może rodzić jednak obowiązek podatkowy na gruncie ustawy o VAT<sup>7</sup>. Ze względu na powstające w praktyce wątpliwości dotyczące m.in. podstawy opodatkowania czynności wniesienia wkładu niepieniężnego czy nawet ustalenia, kiedy wniesienie wkładu do spółki należy zakwalifikować jako czynność opodatkowaną, niniejszy tekst omówi w sposób kompleksowy wymienione zagadnienia. Rozważania te zostaną uzupełnione o przedstawienie kwestii dokumentacji transakcji oraz odliczenia podatku naliczonego. Zaprezentowane i omówione zostaną przepisy ustawy o VAT oraz poglądy organów podatkowych, sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uzupełnione opiniami doktryny.

## 1. Wniesienie wkładu niepieniężnego jako czynność opodatkowana VAT

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, o której mowa w tym przepisie, zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.t.u., rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Towarami natomiast, w myśl art. 2 pkt 6 u.p.t.u., są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Z kolei przez świadczenie usług należy rozumieć, w świetle art. 8 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych.

Jak wspomniano wyżej, wniesienie wkładu niepieniężnego to przeniesienie przez wspólnika na spółkę praw majątkowych lub, w przypadku spółek osobowych, świadczenie pracy lub usług. Rozważyć trzeba jednak, czy są to świadczenia odpłatne. Wspólnik nie otrzymuje wszak żadnej pieniężnej płatności w związku z wniesieniem wkładu. Odpłatność w rozumieniu ustawy o VAT oznacza, najogólniej ujmując, dostawę towarów lub świadczenie usług za wynagrodzeniem. Orzecznictwo TSUE wskazuje, że owym wynagrodzeniem może być także wykonanie usługi, jeśli tylko istnieje bezpośredni związek między dostawą towarów a wykonaniem usługi

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> A. Szajkowski, *Wkłady do spółki*, [w:] A. Szajkowskiej (red.), *Prawo spółek osobowych. System prawa prywatnego*, t. 16, Warszawa 2016, s. 79.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 z późn. zm.), dalej: ustawa o VAT lub u.p.t.u.

i jeśli wartość tych usług można wyrazić w pieniądzu<sup>8</sup>. Nie należy zatem utożsamiać odpłatności z wzajemnym świadczeniem pieniężnym. Może ona mieć miejsce także, gdy zamieniany jest towar na towar, towar na usługę czy odwrotnie<sup>9</sup>. Odpłatność może więc przybrać również formę objęcia akcji czy udziałów w spółce. Dotyczy to też udziału rozumianego jako ogół praw i obowiązków w spółce osobowej<sup>10</sup>. Także wniesienie wkładu do spółki cywilnej należy postrzegać jako nabycie wiązki uprawnień członkowskich, czyli udziału *sui generis*, co stanowi korzyść majątkową<sup>11</sup>. Owe udziały, zarówno w spółkach kapitałowych, jak i osobowych, mają określoną wartość wyrażalną w pieniądzu, o czym szerzej w dalszej części pracy. W związku z powyższym, czynność wniesienia wkładu stanowić będzie na gruncie ustawy o VAT zawsze albo odpłatną dostawę towarów, w przypadku gdy przenoszona jest własność rzeczy, albo odpłatne świadczenie usług, gdy przyjmuje ona postać innego świadczenia.

Powyższa konstatacja nie oznacza jednak, że każda czynność wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT. Opodatkowaniu podlegają bowiem tylko te czynności, które zostały wykonane przez podatników VAT, działających dla tych czynności w tym właśnie charakterze. Podatnikami w świetle art. 15 u.p.t.u. są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Ust. 2 tego artykułu precyzuje, że: „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców” oraz „obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki nie będzie więc podlegać opodatkowaniu, jeśli czynność ta zostanie dokonana przez podmiot nieprowadzący działalności gospodarczej. Nie może być on w takiej sytuacji podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT.

Możliwe jest natomiast, że podmiot, który prowadzi działalność gospodarczą i jest zarejestrowany jako podatnik VAT, w wykonaniu danej czynności nie będzie uznany za podatnika. Wyraźnie podkreśla się taką ewentualność w orzecznictwie TSUE – przykładowo, nie można uznać za podatnika w rozumieniu Dyrektywy 2006/112<sup>12</sup> osoby, która dokonuje sprzedaży nieruchomości w ramach zarzą-

<sup>8</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 2 czerwca 1994 r., C-33/93, *Empire Stores LTD v. Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1994, nr 6, poz. I-2329.

<sup>9</sup> Zob. A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 5*, [w:] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 119 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>10</sup> K. Wilk, R. Zajączkowski, *Opodatkowanie VAT aportów do spółek osobowych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12, s. 20.

<sup>11</sup> A. Herbet, *Umowa spółki jako umowa odpłatna*, [w:] A. Szajkowskiej (red.), *Prawo spółek osobowych. System prawa prywatnego*, t. 16, Warszawa 2016, s. 767.

<sup>12</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L. z 2006 r., nr 347, s. 1 z późn. zm.), dalej: Dyrektywa 2006/112.

du swoim majątkiem prywatnym<sup>13</sup>. O kwalifikacji natury konkretnej transakcji, tj. o tym, czy jest ona przejawem działalności gospodarczej, decydować muszą okoliczności faktyczne. Polskie sądy administracyjne wskazują, że należy w dokonywaniu takiej oceny kierować się kryteriami profesjonalizmu i zorganizowania przy wykonywaniu czynności<sup>14</sup>. Nie ma przy tym kluczowego znaczenia formalna rejestracja podmiotu jako podatnika VAT. Można bowiem także uznać za podatnika w rozumieniu art. 15 u.p.t.u. osobę, która twierdzi, że nie prowadzi działalności gospodarczej, a tymczasem dokonuje czynności profesjonalnych i w konsekwencji opodatkowanych<sup>15</sup>. Orzecznictwo wielokrotnie uznawało za podatników np. podmioty, które podejmując się sprzedaży nieruchomości, dokonywały czynności wskazujących na zorganizowany charakter tej działalności, takich jak podział gruntu, uzbrojenie terenu czy podejmowanie działań marketingowych<sup>16</sup>. Te przesłanki zostały zastosowane także np. w wyroku WSA w Poznaniu, który na ich podstawie stwierdził, że wniesienie przez skarżącego nieruchomości do spółki z o.o. będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT ze względu na swój profesjonalny charakter<sup>17</sup>.

W kontekście działania jako podatnik VAT warto zastanowić się także nad przesłanką samodzielności wykonywania działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 1 u.p.t.u. i do której nawiązuje ust. 3 tego artykułu. Zgodnie z tym ostatnim, za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, z tytułu których przychody stanowią na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>18</sup> przychody ze stosunku pracy (lub stosunków podobnych) i z działalności wykonywanej osobiście. Rozwiązanie to trzeba rozpatrywać także na tle art. 10 Dyrektywy 2006/112, w świetle którego wykluczone jest opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy<sup>19</sup>. Wobec powyższego problematyczne staje się opodatkowanie wkładu w postaci świadczenia pracy na rzecz spółki.

<sup>13</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 września 2011 r., C-180/10, *Jarosław Słaby versus Minister Finansów oraz Kuć i Jeziorska-Kuć versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, ZOTSiS 2011, nr 8-9B, poz. I-8461.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 28 października 2011 r., I FSK 1554/10, LEX nr 1102760.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2018 r., I FSK 448/16, LEX nr 2449144.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., I FSK 1859/13, LEX nr 1651672.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 czerwca 2017 r., I SA/Po 1633/16, LEX nr 2314011.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 z późn. zm.).

<sup>19</sup> Warto przy tym odnotować, że Dyrektywa 2006/112 posługuje się we francuskiej i w angielskiej wersji językowej pojęciami *indépendante* oraz *independently*, oznaczającymi niezależność, a nie samodzielność w działaniu.

Ze względu na istotę stosunku pracy należałoby uznać, że działanie wspólnika nie ma wówczas charakteru samodzielnego i w związku z tym nie może stanowić samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u.<sup>20</sup> W konsekwencji wspólnik ten nie będzie działał w ramach tej czynności jako podatnik VAT.

Omówione powyżej wyłączenia wiążą się z cechami podmiotu dokonującego czynności. Wniesienie wkładu niepieniężnego może jednak być wyłączone od podlegania podatkowi także ze względu na specyfikę przedmiotu tego wkładu. Dyrektywa 2006/112 pozostawia państwom członkowskim w art. 19 uprawnienie do nieopodatkowywania całości lub części majątku przedsiębiorstwa, która przekazywana jest np. w ramach aportu do spółki. Ustawodawca polski skorzystał z tego upoważnienia, wprowadzając art. 6 pkt 1 u.p.t.u., w myśl którego przepisów ustawy o VAT nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Pojęcie przedsiębiorstwa, zgodnie z rozpowszechnionym poglądem, na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT utożsamia się z definicją zawartą w art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego. Według tego przepisu przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Istotne jest, by dany zespół składników był zorganizowany i niezależny w tym sensie, że pozwala on na samodzielne prowadzenie działalności przez podmiot, który go nabywa<sup>21</sup>. Zorganizowana część przedsiębiorstwa została z kolei zdefiniowana na gruncie art. 2 pkt 27e u.p.t.u., w świetle którego jest to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. W odniesieniu do zorganizowanej części przedsiębiorstwa również podkreśla się, że jej cechą konstytutywną jest możliwość samodzielnego prowadzenia określonej działalności przez nabywcę<sup>22</sup>. Nie ma przy tym znaczenia, jakie składniki wchodziły w zakres części przedsiębiorstwa, jeśli stanowią przynajmniej niezbędne minimum pozwalające na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>23</sup>. W związku z powyższym, jeżeli przedmiotem wnoszonego do spółki wkładu niepieniężnego jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT.

<sup>20</sup> Tak też Interpretacja indywidualna z 7 października 2014 roku wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP2/443-732/14-2/MN; odmiennie zaś Interpretacja indywidualna z 4 października 2017 roku wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0115-KDIT1-2.4012.509.2017.1.AD, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

<sup>21</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 listopada 2011 r., C-444/10, *Finanzamt Lüdenscheld* versus *Christel Schriever*, ZOTSiS 2011, nr 11A, poz. I-11071.

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 10 marca 2011 r., I FSK 1062/10, LEX nr 784851.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2008 r., I FSK 688/07, LEX nr 485361.

## 2. Podstawa opodatkowania czynności wniesienia wkładu niepieniężnego

Kwestią dyskusyjną zarówno w judykaturze, jak i w piśmiennictwie pozostaje w przypadku wkładów niepieniężnych do spółek podstawa opodatkowania transakcji. Spór został w znaczącej mierze rozstrzygnięty na gruncie wkładów do spółek kapitałowych, lecz odnośnie do wkładów do spółek osobowych i spółek cywilnych nadal pojawiają się istotne wątpliwości.

W myśl art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawą opodatkowania jest co do zasady wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Przepis ten jest odzwierciedleniem art. 73 Dyrektywy 2006/112. Według definicji słownikowej zapłata jest to „należność, kwota płacona doraźnie za coś (zwykle pieniędzmi, czasem produktami, towarami)”<sup>24</sup>. Tak też należy postrzegać pojęcie zapłaty na gruncie ustawy o VAT: jako należności za dostawę towarów lub świadczenie usług. Powyższa definicja uwzględnia przy tym, że zapłata nie zawsze przybiera postać pieniężną, czego nie wyklucza art. 29a u.p.t.u. Na tej podstawie przyjmowana jest słuszna teza, że udział w spółce, który nabywany jest przez wspólnika, stanowi specyficzną formę zapłaty za wniesienie wkładu<sup>25</sup>. Pojawiają się jednak w praktyce wątpliwości, jaką wartość pieniężną należy przypisywać nabytemu udziałowi.

W spółkach kapitałowych oraz w spółce komandytowo-akcyjnej umowa spółki zawsze przypisuje udziałom lub akcjom określoną wartość. Przykładowo, odnośnie do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością stanowi o tym art. 152 w zw. z art. 154 § 2 k.s.h. Problemem przy ustaleniu podstawy opodatkowania jest jednak to, że udziały czy akcje nie muszą być obejmowane po ich wartości nominalnej. Bezpośrednio wskazuje na to np. art. 309 § 2 k.s.h. Często więc wartość wkładu przewyższać będzie sumę wartości nominalnej obejmowanych udziałów. W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 roku prezentowane były dwa rozbieżne poglądy na temat tego zagadnienia. Pierwszy z nich zakładał, że jedynie suma wartości nominalnej udziałów (akcji) stanowi „kwotę należną” z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego<sup>26</sup>. Drugi z kolei utrzymywał, że wartość udziałów w ogóle nie stanowi ceny („kwoty należnej”) w rozumieniu uchylonego dziś art. 29 ust. 1 u.p.t.u. Należałoby w związku z tym stosować art. 29 ust. 9 u.p.t.u., który przewidywał, że w chwili, gdy dla czynności nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku<sup>27</sup>. Pogląd ten prowadził więc *de facto* do uwzględnienia w opodatkowaniu wartości rynkowej

<sup>24</sup> M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1981, s. 944.

<sup>25</sup> Zob. np. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1875/14, LEX nr 1661677.

<sup>26</sup> Wyrok NSA z dnia 14 sierpnia 2012 r., I FSK 1405/11, LEX nr 1225141.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2012 r., I FSK 211/12, LEX nr 1278095.

udziałów. Spór został przecięty przez postanowienie 7 sędziów NSA, w którym co prawda odmówiono podjęcia uchwały, ale wskazano, że w obliczu nowej regulacji, wchodzącej w życie 1 stycznia 2014 roku, zasadne jest przyjęcie, że podstawą opodatkowania będzie suma wartości nominalnej udziałów<sup>28</sup>. Wspomniana nowelizacja miała bowiem na celu realizację poglądu wyrażonego w powoływanym już wyroku TSUE w sprawach C-33/93 i C-154/80, zgodnie z którym podstawą opodatkowania jest zapłata faktycznie otrzymana, a nie wartość oszacowana według obiektywnych kryteriów<sup>29</sup>. NSA w drodze wykładni prounijnej orzekł więc, że skoro odwoływanie się do wartości rynkowej jest sprzeczne z motywami Dyrektywy 2006/112, to właściwą podstawą opodatkowania musi być suma wartości nominalnej udziałów. Koncepcja ta utrzymuje się już od lat w interpretacjach podatkowych<sup>30</sup> oraz jest potwierdzana w orzecznictwie<sup>31</sup>.

Pojawiają się jednak w piśmiennictwie głosy, że mimo wszystko to wartość rynkowa, a nie wartość nominalna udziałów powinna stanowić podstawę opodatkowania. Autorzy podzielający tę opinię wskazują, że kluczowe jest przyjęcie ekonomicznego punktu widzenia. Według tego zapatrywania, „wszystko, co stanowi zapłatę” trafniej odzwierciedlane jest przez wartość rynkową obejmowanych udziałów. Owa wartość odpowiadać miałaby ekonomicznemu znaczeniu transakcji aportu i korzyściom, które uzyskuje wspólnik w zamian za wkład<sup>32</sup>. Choć nie jest to stanowisko pozbawione argumentów, to wydaje się, że należy jednak skłaniać się ku przyjęciu za podstawę opodatkowania wartości nominalnej. Wartość rynkowa nie wpływa bowiem na zakres praw i obowiązków przypisanych udziałowi przez przepisy prawa<sup>33</sup>. Wspólnik otrzymuje świadczenie, którego wartość tylko potencjalnie, w odniesieniu do spodziewanych, przyszłych korzyści z inwestycji, jest większa niż wynikająca z postanowień umowy spółki suma wartości nominalnej udziałów. Dlatego, a także ze względu na dyskontynuację przepisów dotyczących ustalania podstawy opodatkowania, uwzględniając wartość rynkową, słuszniejszy zdaje się pogląd powszechnie reprezentowany przez sądy administracyjne i organy podatkowe. Praktyka stosowania prawa wskazuje też, że ta linia interpretacyjna ustabilizowała się i wątpliwe jest, by nastąpiły w tym aspekcie zmiany.

<sup>28</sup> Postanowienie NSA z dnia 31 marca 2014 r., I FPS 6/13, LEX nr 1449602.

<sup>29</sup> Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Druk sejmowy nr 805), <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=805>, s. 33 [dostęp: 24.03.2022].

<sup>30</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 4 lipca 2014 r. wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP1/443-302/14-2/MK; Interpretacja indywidualna z dnia 27 lutego 2015 r. wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP1/4512-77/15-2/AS, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., I FSK 1322/15, LEX nr 2288605.

<sup>32</sup> M. Jabłoński, *Podstawa opodatkowania aportów na gruncie VAT*, „Przeгляд Podatkowy” 2015, nr 5, s. 35.

<sup>33</sup> Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2017 r., I FSK 2326/15, LEX nr 2353229.

Odnosnie do podstawy opodatkowania wkładu niepieniężnego do spółek kapitałowych, pojawia się dodatkowo wątpliwość, czy podatek należy doliczać do sumy wartości nominalnej udziałów, korzystając z metody „od sta”, czy też raczej postrzegać tę sumę jako kwotę brutto, wyliczając podatek metodą „w stu”. W myśl art. 29a ust. 6 pkt 1 u.p.t.u. podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty samego podatku VAT. Chociaż nie ma regulacji, zgodnie z którą zapłatę należy traktować jako kwotę zawierającą podatek, należy taką normę odczytywać z wymienionego przepisu<sup>34</sup>. Zgodnie z orzecznictwem TSUE, gdy cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku VAT, a dostawca jest podatnikiem i nie może odzyskać od nabywcy podatku, ustalona cena powinna zostać uznana za cenę już obejmującą podatek VAT<sup>35</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych w zasadzie jednolicie przyjmowane jest liczenie podatku od wkładu metodą „w stu”<sup>36</sup>. Jeśli porozumienie stron polegać będzie na tym, że spółka dodatkowo przekaże wspólnikowi kwotę na pokrycie podatku VAT, to będzie ona wraz z udziałami stanowić całość zapłaty. W takim przypadku także należy zastosować metodę „w stu”, przy czym suma wartości nominalnej udziałów stanowić będzie już „czystą” podstawę opodatkowania. Komplikacje w tej kwestii wynikają także z faktu, że Kodeks spółek handlowych nie odnosi się w żaden sposób do podatku VAT. Rozliczenia pomiędzy wspólnikami i spółką, wynikające z dodatkowego ciężaru ekonomicznego, nie mają więc podstaw systemowych. Rozwiązywane są w praktyce, np. przez wniesienie aportem części udziałów we wkładzie i sprzedaż pozostającej części udziałów, by kwotą zapłaty pokryć wynikający z pierwszej transakcji podatek.

Inaczej prezentuje się natomiast sytuacja, jeśli chodzi o wniesienie wkładu niepieniężnego do spółek osobowych, z wyjątkiem wkładu wnoszonego przez akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. W wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach indywidualnych nie ma bowiem zgody co do tego, co stanowi w takim przypadku podstawę opodatkowania. Można wyróżnić zasadniczo dwa główne nurty interpretacyjne. Według pierwszego, podstawę opodatkowania w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki osobowej stanowi wartość udziału kapitałowego, która na podstawie art. 50 § 1 k.s.h. odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu<sup>37</sup>. Według drugiego, czynność wniesienia wkładu do spółki osobowej jest nieodpłatna, a w związku z tym zastosowanie znajdzie art. 29a ust. 2

<sup>34</sup> A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 29a*, [w:] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 472-473.

<sup>35</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 listopada 2013 r., C-249/12, Corina-Hrisi Tulică v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor oraz Călin Ion Plavoșin v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații i Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș, ZOTSiS 2013, nr 11, poz. I-722.

<sup>36</sup> Np. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 maja 2015 r., I SA/Ke 185/15, LEX nr 1759308.

<sup>37</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 10 maja 2019 r. wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB3-1.4012.87.2019.1.RSZ; Interpretacja indywidualna z dnia 23 stycznia 2017 r. wydana przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy, 0461-ITPP2.4512.899.2016.1.AK, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].



u.p.t.u., w świetle którego podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie tej dostawy towarów<sup>38</sup>.

Drugie z wymienionych stanowisk nie jest przekonujące. Jak wskazano powyżej, zapłatą za wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej jest udział rozumiany jako ogół praw i obowiązków wspólnika. Zwolennicy przeciwnego poglądu argumentują, że zapłatą jest w istocie rzeczy dopiero korzyść wynikająca z przyszłego wyniku finansowego spółki czy też potencjalne przychody z podziału majątku w przypadku likwidacji, o których nie wiadomo w momencie wniesienia wkładu, kiedy, w jakiej wysokości i czy w ogóle powstaną<sup>39</sup>. Podaje się także, że uprawnienia przysługujące wspólnikowi spółki osobowej nie mogą stanowić zapłaty w rozumieniu ustawy o VAT, ponieważ nie są związane z samym wkładem, ale wynikają z tytułu przystąpienia wspólnika do spółki<sup>40</sup>. Pierwszy argument zdaje się opierać na słusznym założeniu, że zapłata musi stanowić korzyść realną i faktycznie uzyskaną, a nie wyłącznie potencjalną i przyszłą. Korzyść ta musi też być jednocześnie możliwa do wyrażenia jako konkretna wielkość pieniężna<sup>41</sup>. Rzeczywistą korzyścią, którą uzyskuje wspólnik wnoszący wkład do spółki osobowej, są jego uprawnienia związane z uczestnictwem w spółce. Zyskuje on prawa do reprezentacji spółki, do prowadzenia jej spraw czy też uprawnienia informacyjne<sup>42</sup>. Prawa te, a także prawa majątkowe, które prowadzić mogą w przyszłości do zysków wspólnika, są precyzyjnie wycenione w umowie spółki, a mianowicie w wysokości wartości wnoszonego wkładu<sup>43</sup>. Nie można się więc zgodzić z twierdzeniem, że wspólnik spółki osobowej nie otrzymuje zapłaty, tj. rzeczywistych i mierzalnych w pieniądzu korzyści. Czy korzyści te są jednak związane z wniesieniem wkładu, a nie z samym przystąpieniem do spółki? W świetle art. 3 k.s.h. należy uznać, że warunkiem koniecznym nadania jakichkolwiek praw wspólnikowi jest jego zobowiązanie w umowie spółki do wniesienia wkładu. Trudno jest zatem argumentować, że czynność wniesienia wkładu nie jest bezpośrednio związana z przystąpieniem do spółki, więc i uzyskaniem uprawnień wspólnika.

Trafniejsze wobec tego jest stanowisko pierwsze, choć nieprawidłowe jest pojawiające się w niektórych interpretacjach twierdzenie, że zapłatę stanowi udział kapitałowy. Udział kapitałowy na gruncie Kodeksu spółek handlowych występuje

<sup>38</sup> Np. Interpretacja indywidualna z dnia 27 listopada 2014 r. wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP3/443-865/14-2/RD, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

<sup>39</sup> J. Matarewicz, *Komentarz do art. 29a*, [w:] J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Lex/el 2022 [dostęp: 25.03.2022].

<sup>40</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 23 maja 2014 r. wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP3/443-179/14-2/KC, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

<sup>41</sup> A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 5*, [w:] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 120.

<sup>42</sup> J. Napierała, L. Moskwa, *Pojęcie udziału*, [w:] A. Koch, J. Napierała (red.), *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2019, s. 248.

<sup>43</sup> Zob. art. 25 pkt 2 k.s.h.

w dwóch znaczeniach: w znaczeniu formalnym jest to wartość księgowa, na podstawie której określa się zakres praw i obowiązków majątkowych wspólnika wobec spółki, a w znaczeniu materialnym oznacza wartość części majątku spółki, w którą wyposażył ją wspólnik<sup>44</sup>. W żadnym więc znaczeniu udział kapitałowy nie jest składnikiem ogółu praw i obowiązków w spółce<sup>45</sup>. Zapłatę za wniesienie wkładu stanowi tzw. udział spółkowy<sup>46</sup>, którego wartość pieniężna określana jest przez strony umowy spółki przez oznaczenie wartości wnoszonego wkładu. Kwota ta stanowi więc podstawę opodatkowania, do której doliczyć należy ewentualną kwotę przekazywaną przez spółkę wspólnikowi na pokrycie podatku VAT. Warto zauważyć, że takie stanowisko nie znalazło jeszcze potwierdzenia w orzecznictwie, co wynika z faktu, że sądy administracyjne nie wypowiedziały się jak dotąd w tej kwestii. Wyjątek stanowi wyrok WSA w Rzeszowie, w którym co prawda znalazło się stwierdzenie, że wniesienie wkładu do spółki osobowej należy traktować inaczej niż w przypadku spółki kapitałowej, ale wątek ten nie został przez Sąd rozwinięty<sup>47</sup>.

### 3. Dokumentacja transakcji i odliczenie podatku

Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki – o ile będzie ono opodatkowane – powinno być udokumentowane na zasadach ogólnych<sup>48</sup>. Poszczególne towary i usługi składające się na wkład niepieniężny powinny zostać wymienione w wystawionej fakturze, w myśl art. 106e ust. 1 pkt 7 u.p.t.u. Faktura zgodnie z art. 106b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. musi być wystawiona, gdy czynności dokonuje czynny podatnik i świadczenie to nie jest zwolnione od podatku. W innych sytuacjach wystawienie faktury nie jest obowiązkowe, chyba że spółka, do której wkład jest wnoszony, tego zażąda<sup>49</sup>. Podatnicy powinni też wykazywać dokonane przez siebie czynności we właściwych ewidencjach<sup>50</sup>.

Pamiętać trzeba, że w sytuacji, gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, to zgodnie z art. 6 u.p.t.u. przepisów ustawy nie stosuje się. W konsekwencji nie znajdują zastosowania także przepisy o dokumentacji. Jeśli jednak pojawi się takie żądanie nabywcy, to na podstawie art. 87 Ordynacji podatkowej<sup>51</sup> wspólnik obowiązany jest wystawić rachunek. Jeśli jednak zostanie

<sup>44</sup> K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Komentarz do art. 50*, [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks spółek handlowych*, t. I: *Komentarz do art. 1-150*, Warszawa 2022, s. 432.

<sup>45</sup> Ibidem, s. 433.

<sup>46</sup> Tak słusznie np. Interpretacja indywidualna z dnia 25 maja 2016 r. wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP1/4512-161/16-4/JL, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

<sup>47</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 stycznia 2018 r., I SA/Rz 799/17, LEX nr 2435476.

<sup>48</sup> Zob. art. 106a u.p.t.u.

<sup>49</sup> Art. 106b ust. 2 i 3 u.p.t.u.

<sup>50</sup> Zob. art. 109 u.p.t.u.

<sup>51</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 z późn. zm.).

wystawiona faktura, w której wykazana będzie kwota podatku, to w świetle art. 108 u.p.t.u. wspólnik będzie musiał ją odprowadzić, zaś spółka nie będzie miała prawa odliczenia podatku, zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 2 u.p.t.u.

Prawo odliczenia podatku będzie natomiast przysługiwać spółce na podstawie art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w takim zakresie, w jakim przedmiot wkładu wykorzystywany jest do wykonywania czynności opodatkowanych. Oczywiście, zgodnie z podstawową zasadą neutralności podatku VAT dla przedsiębiorców, by móc dokonać odliczenia, spółka musi być podatnikiem<sup>52</sup>. Ważne jest też, by istniał związek pomiędzy przedmiotem wkładu a wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Może być to np. licencjonowanie nabytych znaków towarowych<sup>53</sup> czy też wykorzystywanie wniesionej nieruchomości do prowadzenia działalności<sup>54</sup>. Możliwa jest również sytuacja, w której przedmiot wkładu będzie wykorzystywany zarówno do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Taką ewentualność reguluje art. 90 u.p.t.u., zgodnie z którym podatnik co do zasady powinien odliczyć podatek częściowo, odrębnie określając kwoty podatku związane z czynnościami bez prawa do odliczeń lub też, gdy nie da się ich wyodrębnić, skorzystać z odliczenia proporcjonalnego. Dodatkowo zwrócić trzeba uwagę, że w sytuacji, gdy przedmiot wkładu stanowią środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, może wystąpić na mocy art. 91 ust. 2 u.p.t.u. obowiązek dokonania korekty wieloletniej podatku odliczonego.

## Podsumowanie

Wniesienie wkładu niepieniężnego na gruncie ustawy o VAT jest zawsze odpłatną dostawą towarów lub odpłatnym świadczeniem usług. Z zastrzeżeniem określonych wyjątków, związanych z przedmiotem wkładu oraz z osobą dokonującą czynności, jest to więc czynność opodatkowana. Zapłatę, w przypadku wkładów do spółek kapitałowych oraz wkładów akcjonariuszy do spółek komandytowo-akcyjnych, stanowi przede wszystkim wartość nominalna objętych w zamian udziałów. Przy spółkach osobowych jest to ogół praw i obowiązków wspólnika, czyli tzw. udział spółkowy. Wbrew wyrażanym niekiedy opiniom, sam w sobie stanowi on rzeczywistą korzyść, która może być i jest wyrażana w pieniądzu – robią to strony umowy spółki. Spójna linia orzecznicza oraz praktyka organów podatkowych daje podatnikom umiarkowane poczucie bezpieczeństwa, jeśli chodzi o prawidłowe opodatkowanie

<sup>52</sup> Por. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 sierpnia 2012 r., I SA/Po 443/12, LEX nr 1218513.

<sup>53</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 12 marca 2015 r. wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie, IPPP1/443-1482/14-4/AP, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

<sup>54</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 17 października 2014 r. wydana przez Izbę Skarbową w Poznaniu, ILPP5/443-183/14-2/PG, <http://eureka.mf.gov.pl/> [dostęp: 24.03.2022].

wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych i spółek komandytowo-akcyjnych. Przepisy nie są natomiast interpretowane jednolicie w przypadku wkładów do spółek osobowych, a nie ma w tym zakresie zdania orzecznictwa. Pozostaje mieć nadzieję, że w przyszłości potwierdzony zostanie przeważający pogląd, przedstawiony w powyższym opracowaniu. Poważniejszych problemów praktycznych w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego nie sprawiają zaś podatnikom i organom podatkowym kwestie dokumentacji czynności oraz odliczenia podatku, co do których stosuje się zasady ogólne.

## BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz, A. (2021). *Komentarz do art. 5*, [w:] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*. Warszawa.
- Bartosiewicz, A. (2021). *Komentarz do art. 29a*, [w:] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*. Warszawa.
- Herbet, A. (2016). *Umowa spółki jako umowa odpłatna*, [w:] A. Szajkowski (red.), *Prawo spółek osobowych. System prawa prywatnego*, t. 16. Warszawa.
- Jabłoński, M. (2015). *Podstawa opodatkowania aportów na gruncie VAT*. „Przegląd Podatkowy” 5: 32-36.
- Kopaczyńska-Pieczniak, K. (2022). *Komentarz do art. 3*, [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks spółek handlowych*, t. I: *Komentarz do art. 1-150*. Warszawa.
- Kopaczyńska-Pieczniak, K. (2022). *Komentarz do art. 50*, [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks spółek handlowych*, t. I: *Komentarz do art. 1-150*. Warszawa.
- Matarewicz, J. (2022). *Komentarz do art. 29a*, [w:] J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*. Lex/el.
- Moskwa, L., Napierała, J. (2019). *Pojęcie udziału*, [w:] A. Koch, J. Napierała (red.), *Prawo spółek handlowych*. Warszawa.
- Szajkowski, A. (2016). *Wkłady do spółki*, [w:] A. Szajkowski (red.), *Prawo spółek osobowych. System prawa prywatnego*, t. 16. Warszawa.
- Szumański, A., Włodyka, S. (2019). *Gospodarcze funkcje spółek*, [w:] A. Szumański (red.), *System prawa handlowego. Prawo spółek handlowych*, t. 2A. Warszawa: 72-73.
- Szymczak, M. (1981). *Słownik języka polskiego*, t. III. Warszawa.
- Wilk, K., Zajączkowski, R. (2009). *Opodatkowanie VAT aportów do spółek osobowych*. „Przegląd Podatkowy” 12: 18-23.