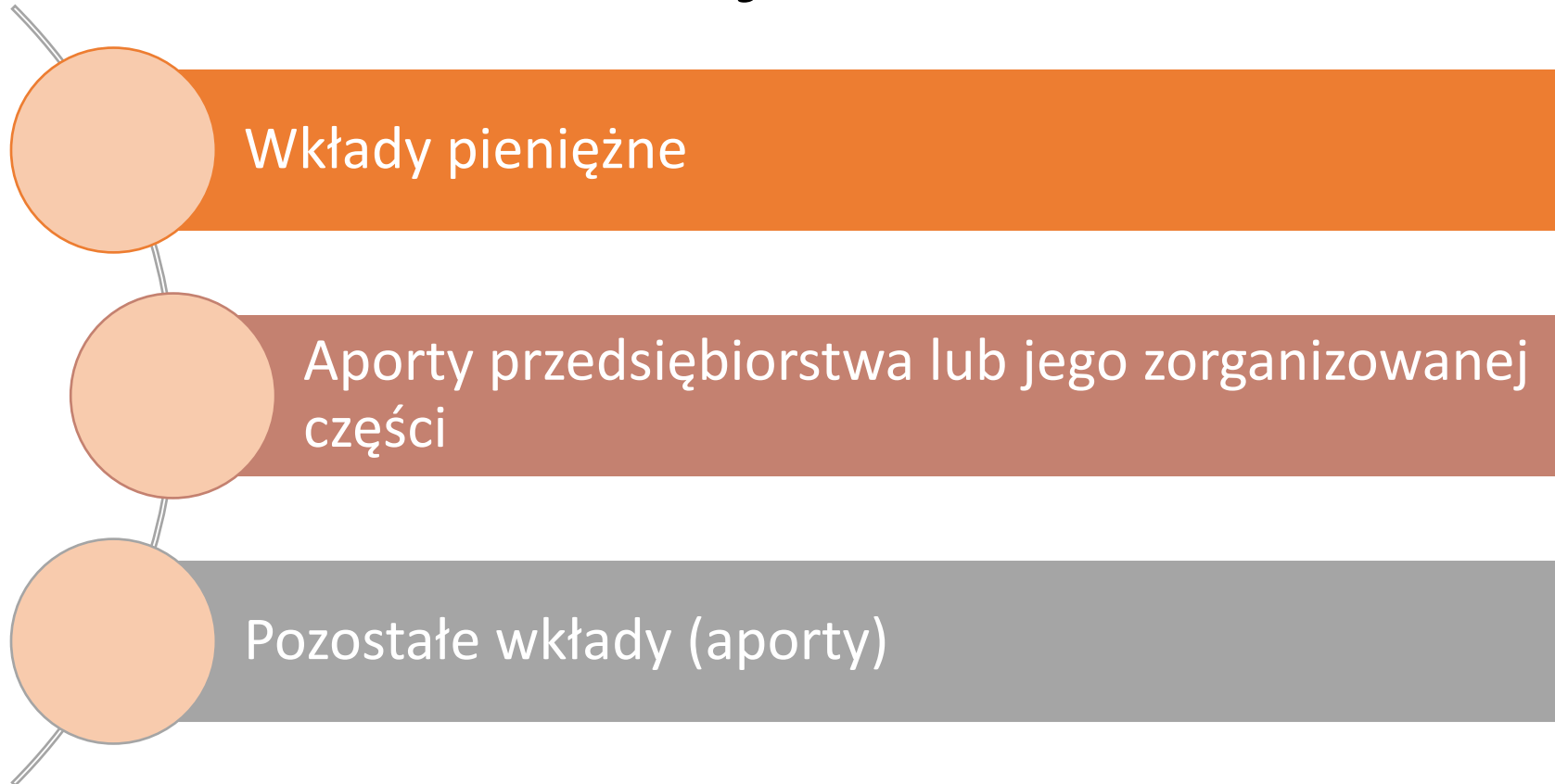


Aport – skutki podatkowe

Grzegorz Hatala



Rodzaj wkładu



Wkład pieniężny

Pieniądze mogą mieć postać pieniądza polskiego (złotówki) lub obcego (waluty obce). Dodatkowo pieniądź dzielimy na gotówkowy (banknoty i bilon) oraz bezgotówkowy (zapis na koncie).

We wszystkich przypadkach mamy do czynienia z wkładem pieniężnym.

Aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.

Mimo że nie ma tego pojęcia w przepisach kodeksu cywilnego, na użytek podatków wykształciła się zorganizowana część przedsiębiorstwa. W zakresie podatków dochodowych rozumie się przez nią 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.**

Uwaga! Ryzyko: Organy podatkowe mogą dowodzić, że przedmiotem wkładu nie jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, tylko zespół składników majątku firmowego. Jeżeli im się to uda – mamy do czynienia ze zwykłym aportem niepieniężnym.

Definicja przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności:

oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);

własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;

prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;

wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;

koncesje, licencje i zezwolenia;

patenty i inne prawa własności przemysłowej;

majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;

tajemnice przedsiębiorstwa;

księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Ustawa o VAT – art. 5a

Zorganizowana część przedsiębiorstwa oznacza 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.

Pozostałe wkłady niepieniężne

Wkładem do spółki może być praktycznie wszystko, co ma jakąkolwiek wartość majątkową. Pomijając pieniądze i przedsiębiorstwa (ich zorganizowane części), aportem mogą być rzeczy (np. samochód, komputer, nieruchomości), wartości niematerialne i prawne (np. *know-how*) oraz usługi (świadczenie pracy). Dla celów podatkowych istotna jest wycena aportu.

Uwaga! Ryzyko: W przypadku wnoszenia wartości niematerialnych i prawnych (np. *know-how*) może być bardzo trudno ustalić wartość świadczenia. Z jednej strony oznacza to, że podatnik ma swobodę, z drugiej – że organ podatkowy może „wiedzieć lepiej” jaka była wartość.

Najpowszechniej występujące przykłady wkładów niepieniężnych

nieruchomości gruntowe,
budynkowe lub lokalowe

spółdzielcze własnościowe
prawo do lokalu

rzeczy ruchome (a w zasadzie
prawo własności rzeczy
ruchomych), takie jak
samochody, środki produkcji,
maszyny

przedsiębiorstwo
(zorganizowany zespół
składników majątkowych
służących do prowadzenia
działalności gospodarczej)

akcje i udziały w spółkach
kapitałowych, ogół praw i
obowiązków w spółkach
osobowych (takich jak spółka
jawna, czy komandytowa)

wierzytelności, weksle osób
trzecich (innych niż wspólnicy)

prawa własności intelektualnej
(majątkowe prawa autorskie,
patenty, prawa ochronne na
wzory przemysłowe, znaki
towarowe, topografie układów
scalonych itp.)

Aport – spółka jawna



Aport wnoszony przez osobę prawną do spółki jawnej niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem CIT

CIT – aport neutralny podatkowo: nie ma przychodu; nie ma zmiany wartości początkowej

VAT – aport to dostawa towarów/świadczenie usług; osoba prawna wnosząca wkład zapewne jest podatnikiem; stawka zależy od przedmiotu wkładu; jeśli przedmiotem wkładu jest całe przedsiębiorstwo (albo ZCP), wówczas wyłączenie z VAT

PCC – aport to zmiana umowy spółki; jest PCC niezależnie od VAT; stawka PCC to 0,5% od wartości wkładu; podatnikiem jest spółka

Podatek dochodowy

- Na gruncie podatku dochodowego aport do spółek niebędących osobami prawnymi jest neutralny podatkowo. Taki aport nie jest źródłem przychodu dla osoby prawnej wnoszącej wkład. Zgodnie bowiem z przepisami CIT do przychodów (podatkowych) nie zalicza się przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu), wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną, wystąpienia z takiej spółki albo zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce.
- Jednocześnie taki aport jest neutralny podatkowo w tym sensie, że nie powoduje – ogólnie rzecz biorąc – zmiany wysokości wartości początkowej środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) oraz wysokości kosztów w przypadku zbywania składników majątku wniesionych do takiej spółki.

Art. 12 ust. 4 pkt. 3c

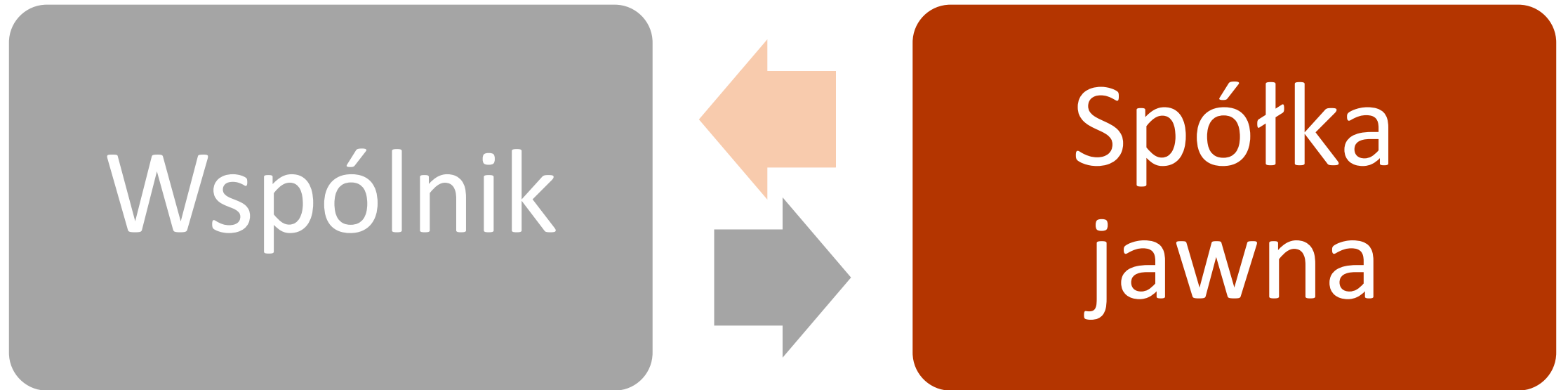
- Do przychodów nie zalicza się:
przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną, wystąpienia z takiej spółki albo zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce.

•

Podatek od towarów i usług

- Aport niewątpliwie jest czynnością opodatkowaną, ponieważ co do zasady jest on formą dostawy towarów bądź świadczenia usług.
- Jednocześnie jest to czynność odpłatna. Prawa do rozporządzania towarami jak właściciel czy też ewentualnie inne prawa są przenoszone na spółkę w zamian za – najogólniej rzecz ujmując – prawo do zysków tej spółki.
- Jeśli zatem aport wnosi spółka, będzie on polegać opodatkowaniu VAT, a stawka zależy od przedmiotu aportu.
- Jeśli przedmiotem aportu będzie całe przedsiębiorstwo (zorganizowana część przedsiębiorstwa), to czynność wyjątkowo nie będzie podlegać VAT.

Zapłata VAT i zwrot VAT



Podatek od czynności cywilnoprawnych

- Wniesienie wkładu jest traktowane jako zmiana umowy spółki. Taka zmiana podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych.
- Podatek ten należy się niezależnie od tego, czy czynność wniesienia wkładu była (będzie) opodatkowana VAT, czy też nie. Wyłączenie z PCC związane z opodatkowaniem czynności VAT nie ma bowiem zastosowania w odniesieniu do umów spółki (zmian umowy spółki).
- Podatek wynosi w tym przypadku 0,5% wartości podstawy opodatkowania. Podstawą opodatkowania jest wartość wkładu do spółki. Nie jest to wartość rynkowa, tylko wartość zadeklarowana przez wspólnika wnoszącego wkład.
- Obowiązek rozliczenia PCC ciąży w tym przypadku na spółce jawnej.

Aport – spółka komandytowa



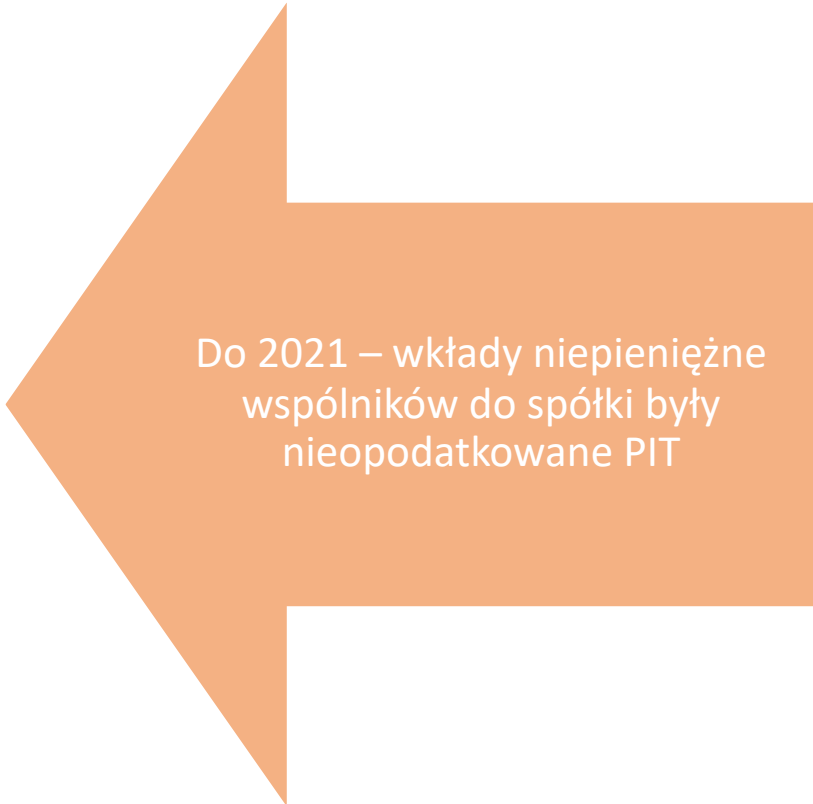
Aport wnoszony przez osobę fizyczną do spółki komandytowej

PIT – aport neutralny podatkowo: nie ma przychodu; nie ma zmiany wartości początkowej

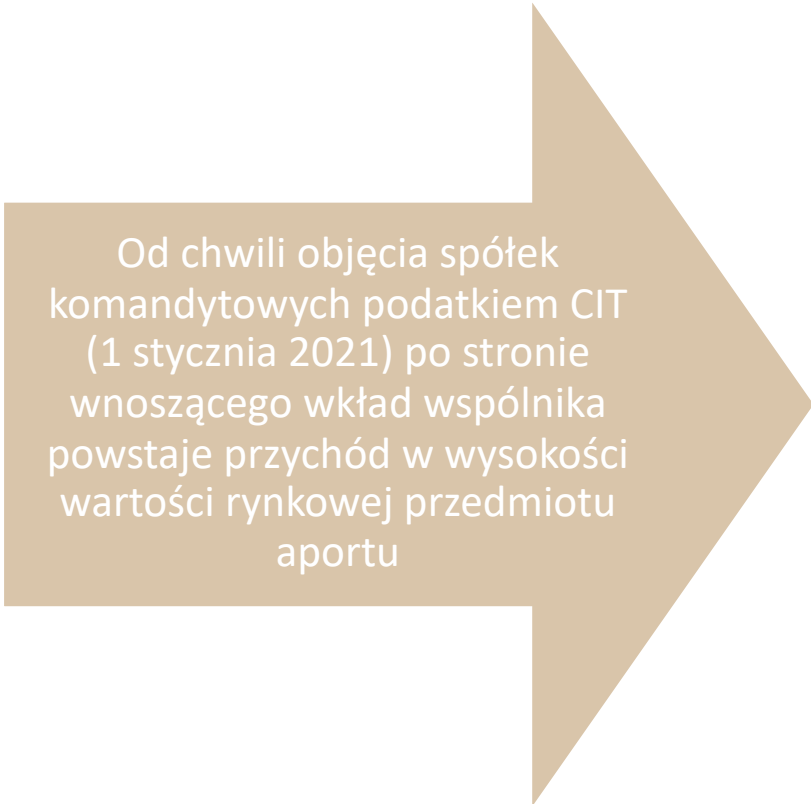
VAT – jeśli aport wnosi osoba fizyczna niemająca działalności to nie będzie to czynność opodatkowana VAT

PCC – aport to zmiana umowy spółki; jest PCC niezależnie od VAT; stawka PCC to 0,5% od wartości wkładu; podatnikiem jest spółka!

Aport wnoszony przez osobę fizyczną do spółki komandytowej



Do 2021 – wkłady niepieniężne
wspólników do spółki były
nieopodatkowane PIT



Od chwili objęcia spółek
komandytowych podatkiem CIT
(1 stycznia 2021) po stronie
wnoszącego wkład wspólnika
powstaje przychód w wysokości
wartości rynkowej przedmiotu
aportu

Spółki komandytowe
zostały pod względem
opodatkowania zrównane
ze spółkami kapitałowymi

Po stronie wspólnika
przychód w wysokości
wartości rynkowej
przedmiotu aportu

Dotyczy to tylko aportów
niepieniężnych (innych niż
przedsiębiorstwo lub ZCP)

Wkłady pieniężne nie
powodują powstania
obowiązków podatkowych
ani po stronie wspólnika
ani po stronie spółki

Przedsiębiorstwo lub ZCP
jest wyłączone spod
opodatkowania podatkiem
dochodowym

Wkłady niepieniężne są
opodatkowane VAT i PCC

- Podatek dochodowy jest płacony od dochodu, a więc jeśli wspólnik wniósł do spółki nieruchomość o wartości 1 mln zł, ale nieruchomość tą zakupił wcześniej za kwotę 900.000,00 zł – to podatek zapłaci tylko od różnicy, a więc od 100.000,00 zł.
- W gorszej sytuacji są osoby, które składniki aportu otrzymały tytułem darmym – np. w formie darowizny albo spadkobrania. W tym wypadku, poniżej nie ponieśli żadnych kosztów na nabycie tego majątku, podatek dochodowy będzie płacony od całości rynkowej wartości wkładu.

Jak opodatkować zwrot aportu dla komplementariusza?

Spółka z o.o. (X) jest komplementariuszem spółki komandytowej (Y). Spółka X wniosła aportem nieruchomości (grunt + rozpoczęta inwestycja) o wartości 1700 000,00 do Y. Zarówno spółka X jak i Y są płatnikami VAT. Przy aportcie został zapłacony VAT. Spółka Y dokończyła inwestycję (budynek z 12 mieszkaniami) i sprzedała część mieszkań. Spółka Y odliczała VAT przy budowie budynku i sprzedawała mieszkania ze stawką 8%. Spółka Y chce zwrócić aport do spółki X. 2 mieszkania wycenione w cenie sprzedaży mają wartość 1700 000,00. Koszt wytworzenia tych mieszkań wyniósł 1350 000,00.

Czy po stronie spółki X lub Y powstanie obowiązek VAT w związku ze zwrotem aportu?

W przedstawionej sytuacji możliwe są dwa scenariusze. Pierwszy z nich ma miejsce, jeżeli przekazanie spółce Y mieszkań nastąpi odpłatnie, np. jako wynagrodzenie za umarzone udziały w spółce X. Wówczas przekazanie przedmiotowych mieszkań będzie opodatkowane podatkiem VAT (według stawki 8%) jako odpłatna dostawa towarów (jest to moim zdaniem bardziej prawdopodobny scenariusz).

Drugi ze scenariuszy ma miejsce, jeżeli przekazanie spółce Y mieszkań nastąpi nieodpłatnie. Wówczas przekazanie przedmiotowych mieszkań będzie opodatkowane podatkiem VAT (również według stawki 8%) jako nieodpłatna dostawa towarów.

Aport – spółka kapitałowa



Wniesienie aportu do spółki kapitałowej – kluczowe zasady

Założenie spółki przez system S24 = brak możliwości wniesienia aportu. Aport można wnieść jedynie, jeśli umowa spółki jest zawarta w formie aktu notarialnego.

Taka sama sytuacja ma miejsce przy zmianie umowy o podwyższenie kapitału zakładowego. W tym przypadku trzeba zadbać o sporządzenie umowy rozporządzającej oraz rzetelnej wycenie aportu.

Aby zarejestrować spółkę w KRS lub podwyższyć jej kapitał zakładowy, konieczne jest wniesienie wkładów w wysokości pokrywającej cały kapitał zakładowy.

Co dodatkowo tyczy się rejestracji lub podwyższenia kapitału, konieczne jest złożenie przez członków zarządu oświadczenia informującego o wniesieniu kapitału zakładowego.

Jeśli aport wnoszony jest w momencie zakładania spółki musi on zostać dokładnie opisany, a jego wartość określona w umowie.

Aport można wnieść:

W czasie zakładania spółki

podczas podwyższania kapitału zakładowego (akcyjnego) spółki

w momencie dołączenia nowego wspólnika

Aby wnieść do spółki aport, konieczne jest sporządzenie umowy. Umowa ta powinna określać:

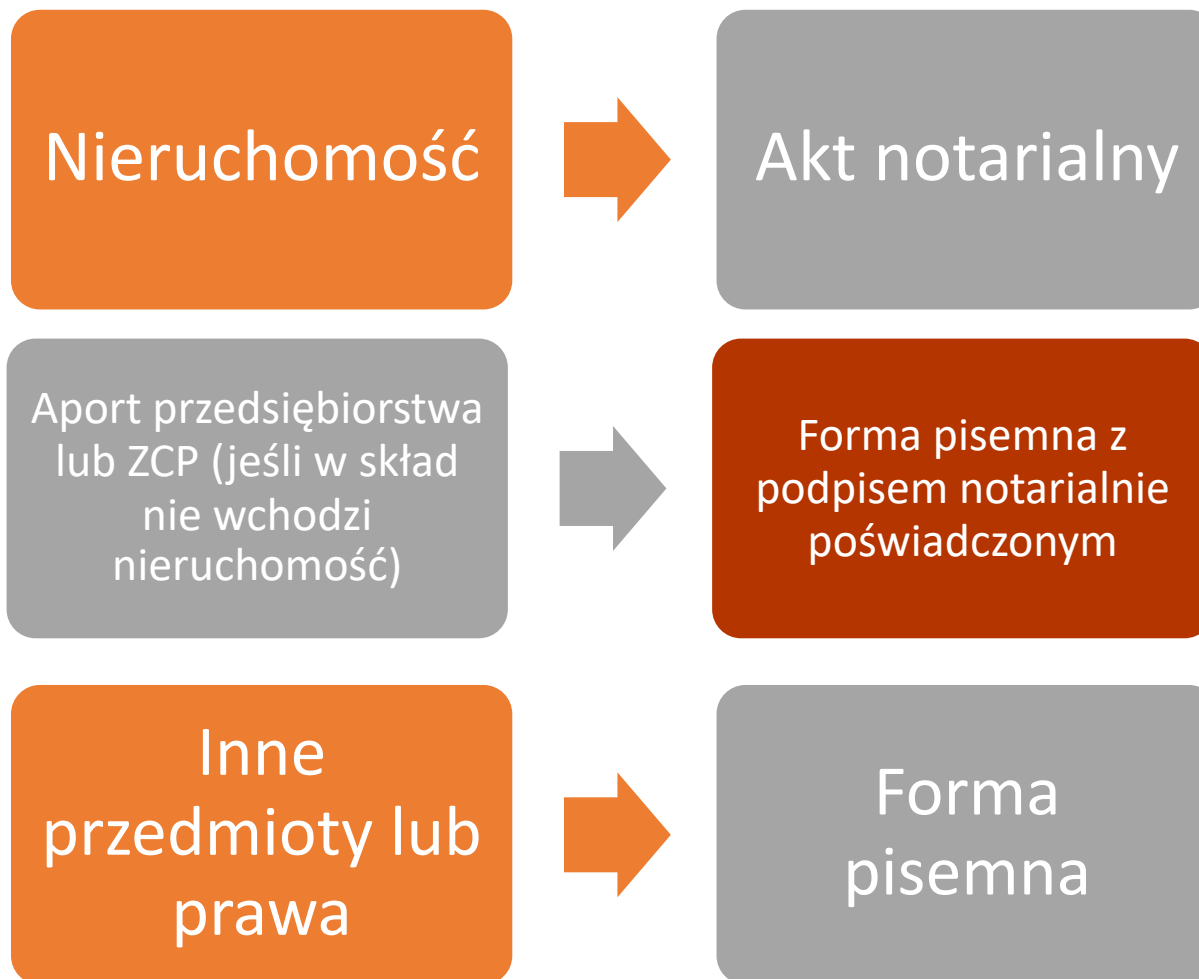
Przedmiot wkładu

Dane wspólnika, który wnosi aport

liczbę i wartość nominalną nabytych udziałów w zamian za wniesiony aport

Formalnie wniesienie aportu zaznaczamy na formularzu KRS-W3. Spółkę zgłaszamy do sądu rejestrowego (czyli takiego, który uprawniony jest do badania procedury i podejmowanych uchwał). Jeśli nie zrobimy tego w ciągu 6 miesięcy od zawarcia spółki, ta zostaje rozwiązana. Gdy aport zostanie wniesiony, może nim dysponować wyłącznie zarząd spółki.

Forma umowy aportowej



Jakie znaczenie ma wartość aportu?

Wartość aportu wpływa zwykle na ilość udziałów obejmowanych w zamian za wkład wniesiony w ten sposób, pośrednio na wartość kapitałów własnych spółki, powinna ona bowiem znaleźć odzwierciedlenie albo w kapitale zakładowym, albo w kapitale zapasowym w sytuacji, gdy dochodzi to wniesienia wkładu także na kapitał zapasowy. Wartość aportu wpływa także na wysokość podatku dochodowego wspólnika oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Jak ustalić wartość aportu?

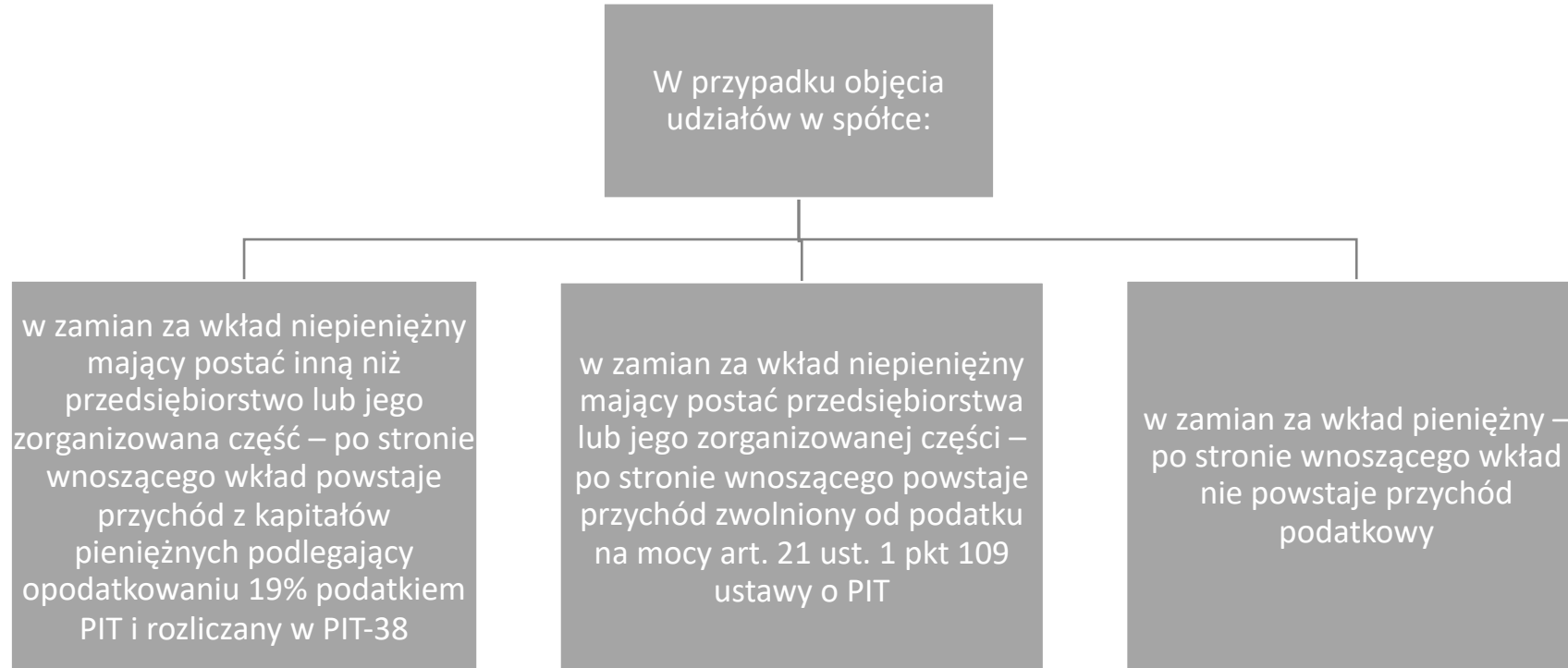
Ustalając wartość aportu należy odnieść się do cen rynkowych i stanu aportu z chwili wnoszenia go do spółki

Wartość towarów powszechnie dostępnych w obrocie, jak np. samochody, dość prosto jest ustalić

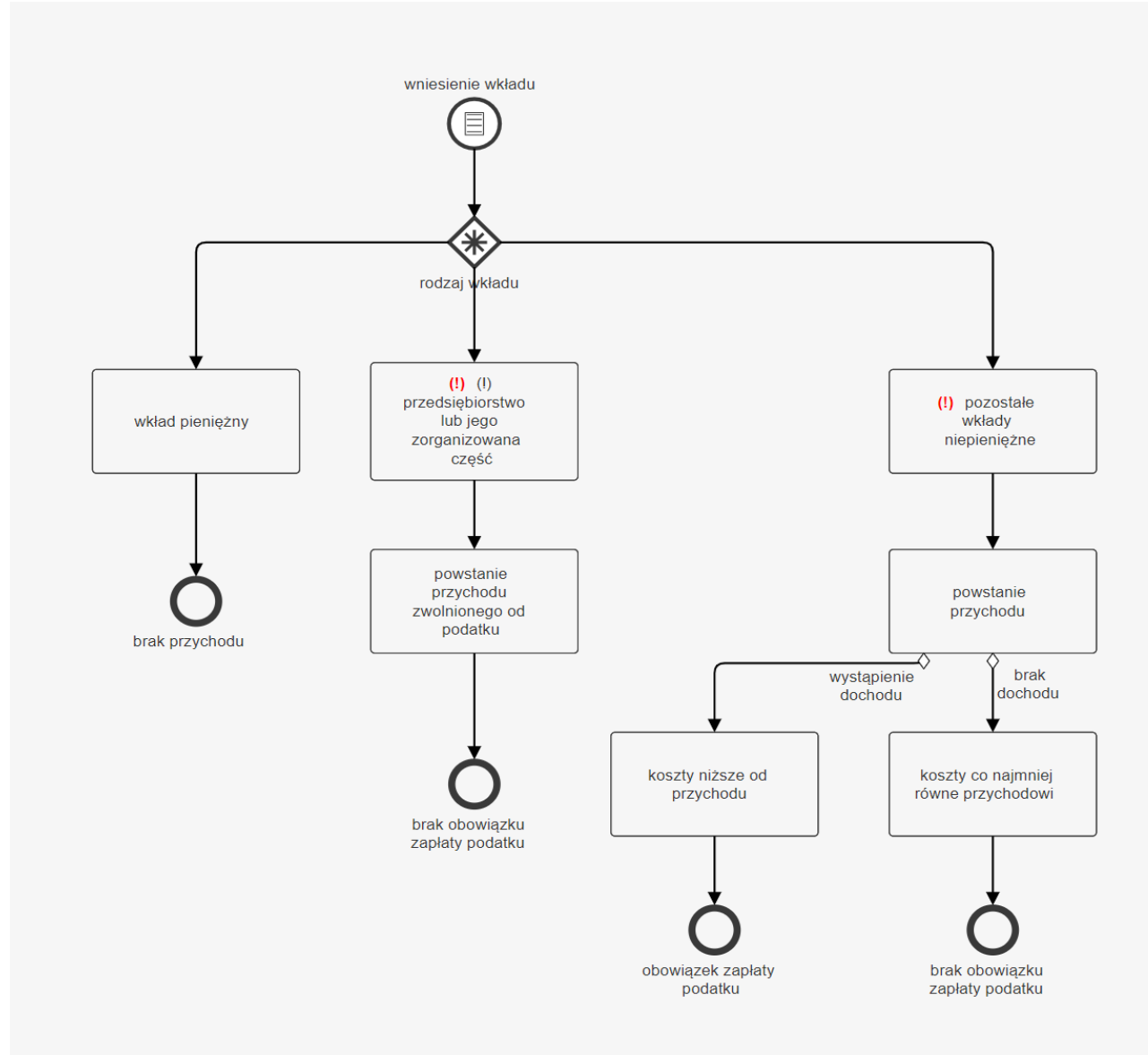
Przy prawach, np. praw własności intelektualnej, można skorzystać z pomocy rzeczoznawcy, choć nie ma takiego obowiązku

Gdy zawyży się wartość wkładu spółka ma roszczenie o uzupełnienie różnicy między wartością podaną, a wartością rynkową

Zaniżenie wartości aportu może prowadzić do zakwestionowania wysokości zobowiązań podatkowych przez organy podatkowe



Aport osoby fizycznej do spółki kapitałowej – konsekwencje w zakresie PIT



Wkład pieniężny

W przypadku wkładu pieniężnego podmiot wnoszący wkład dokonuje po prostu odpłatnego „nabycia” udziałów (akcji) za środki pieniężne, co jest zdarzeniem neutralnym podatkowo pod względem podatku PIT. **Takiej transakcji nie należy wykazywać w żadnej deklaracji podatkowej.** Objęcie udziałów jest zdarzeniem powodującym powstanie przychodów z kapitałów pieniężnych, jednak tylko wtedy, gdy objęcie to nastąpiło w zamian za wkład niepieniężny.

Wkład niepieniężny mający postać przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

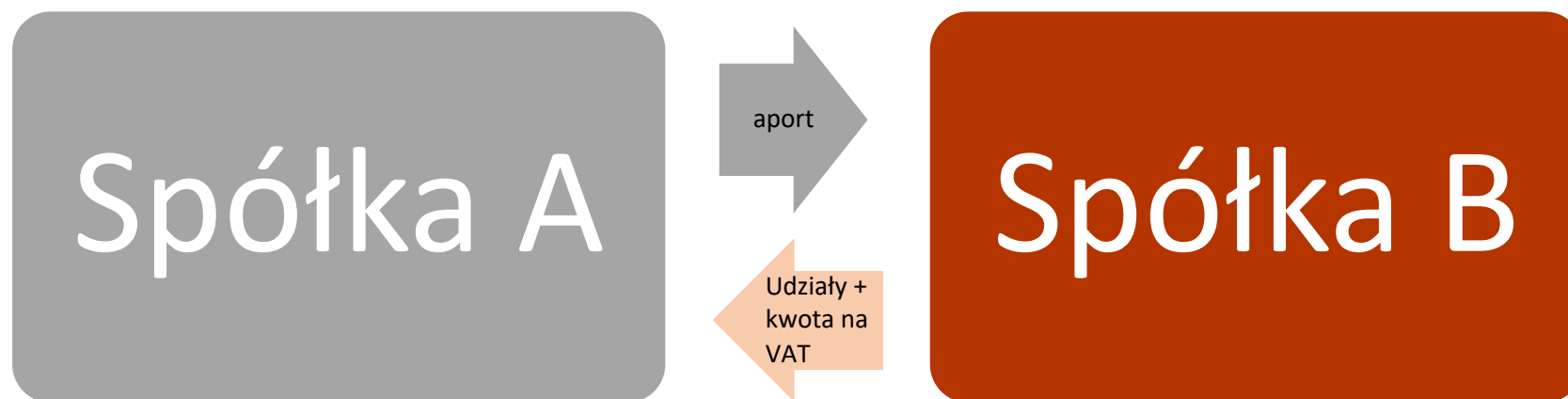
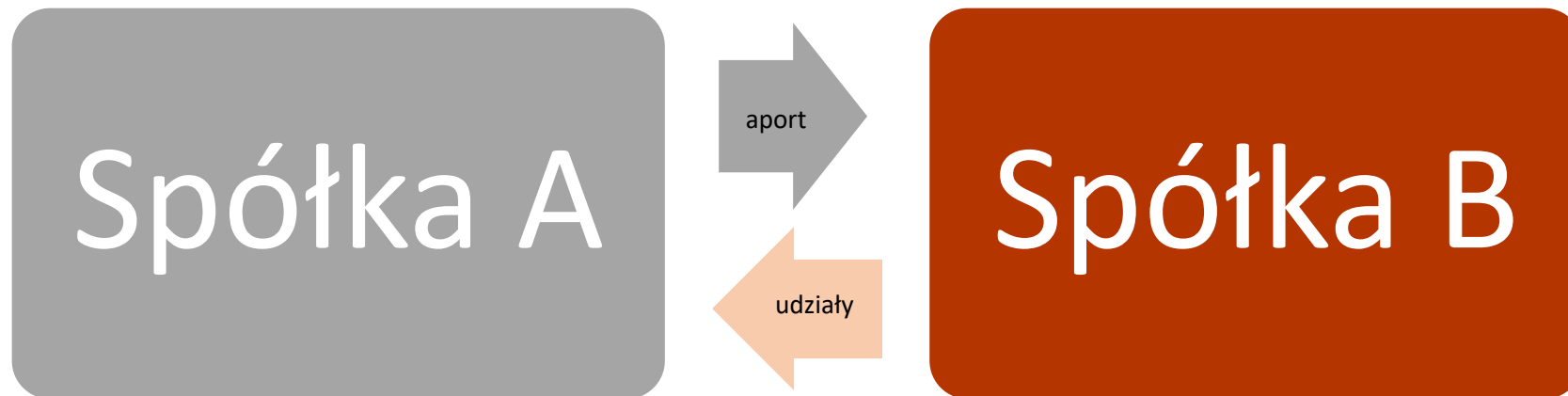
Jest to przychód podlegający zwolnieniu, co zostało potwierdzone w wielu interpretacjach indywidualnych. Przykładem może być interpretacja z dnia 10 sierpnia 2019 r. (sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.133.2017.2.IS), w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że w przypadku wniesienia aportem do spółki z o.o. prowadzonego wspólnie z drugim wspólnikiem przedsiębiorstwa w formie spółki cywilnej, wówczas po stronie wnioskodawcy wystąpi przychód z kapitałów pieniężnych (według nominalnej wartości udziałów w spółce). Równocześnie stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT, przychód z powyższego tytułu będzie korzystać ze zwolnienia określonego ww. przepisie. W związku z powyższym, na dzień wniesienia przedsiębiorstwa aportem do spółki z o.o. po stronie wnioskodawcy nie wystąpi zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z obowiązkiem podatkowym możemy mieć jednak do czynienia w sytuacji, gdy udziały objęte za wkład w postaci przedsiębiorstwa zostaną umorzone czy zbyte na rzecz spółki w celu ich umorzenia.

Wkład niepieniężny w innej postaci

Wspólnik będący osobą fizyczną, wnosząc wkład niepieniężny do spółki z o.o. płaci podatek. Opodatkowaniu podlega dochód z kapitałów pieniężnych w postaci wartości udziałów objętych w zamian za wniesiony aport. Dochód z tytułu wniesienia do spółki z o.o. aportu równy będzie wartości wkładu określonej w umowie spółki, w przypadku jednak zaniżenia na potrzeby umowy wartości wkładu w stosunku do jego wartości rynkowej, za dochód należy uznać wartość rynkową takiego wkładu.

Dochód ten może być pomniejszony o koszty związane z poniesionymi przez wspólnika wydatkami na nabycie lub wytworzenie składników majątkowych stanowiących aport, zaś w przypadku, gdy mamy do czynienia ze środkami trwałymi wartość początkowa przedmiotu wkładu, pomniejszona o ewentualne odpisy amortyzacyjne dokonywane przez podatnika PIT przed wniesieniem aportu.



Ustalenie podstawy opodatkowania u wnoszącego aport

- Organy podatkowe w wydawanych w ostatnim czasie interpretacjach indywidualnych zajmują stanowisko, iż w przypadku wniesienia aportu nie występuje kwota należna (cena) w zamian za wniesione towary (prawa). Formę należności stanowią bowiem udziały w spółce, objęte w zamian za wniesione towary (prawa). Z tego względu podstawą opodatkowania u wnoszącego aport jest wartość rynkowa aportu, pomniejszona o kwotę VAT.
- Duże wątpliwości wzbudza sytuacja, w której spółka otrzymująca aport wydaje w zamian za ten aport udziały (akcje) w wartości nominalnej odpowiadającej wartości netto przedmiotu aportu i dodatkowo płaci wnoszącemu aport kwotę stanowiącą równowartość VAT należnego od tego aportu. Takiego rozliczenia aportu obecnie organy podatkowe nie kwestionują, wskazują jednak, że podstawę opodatkowania takiej transakcji stanowi wartość rynkowa aportu, pomniejszona o VAT należny.

Przychody z kapitałów pieniężnych w PIT

Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się:

- wartość wkładu określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określoną w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

Przychód ten powstaje w dniu:

Zarejestrowania spółki

Wpisu do rejestru podwyższenia
kapitału zakładowego spółki

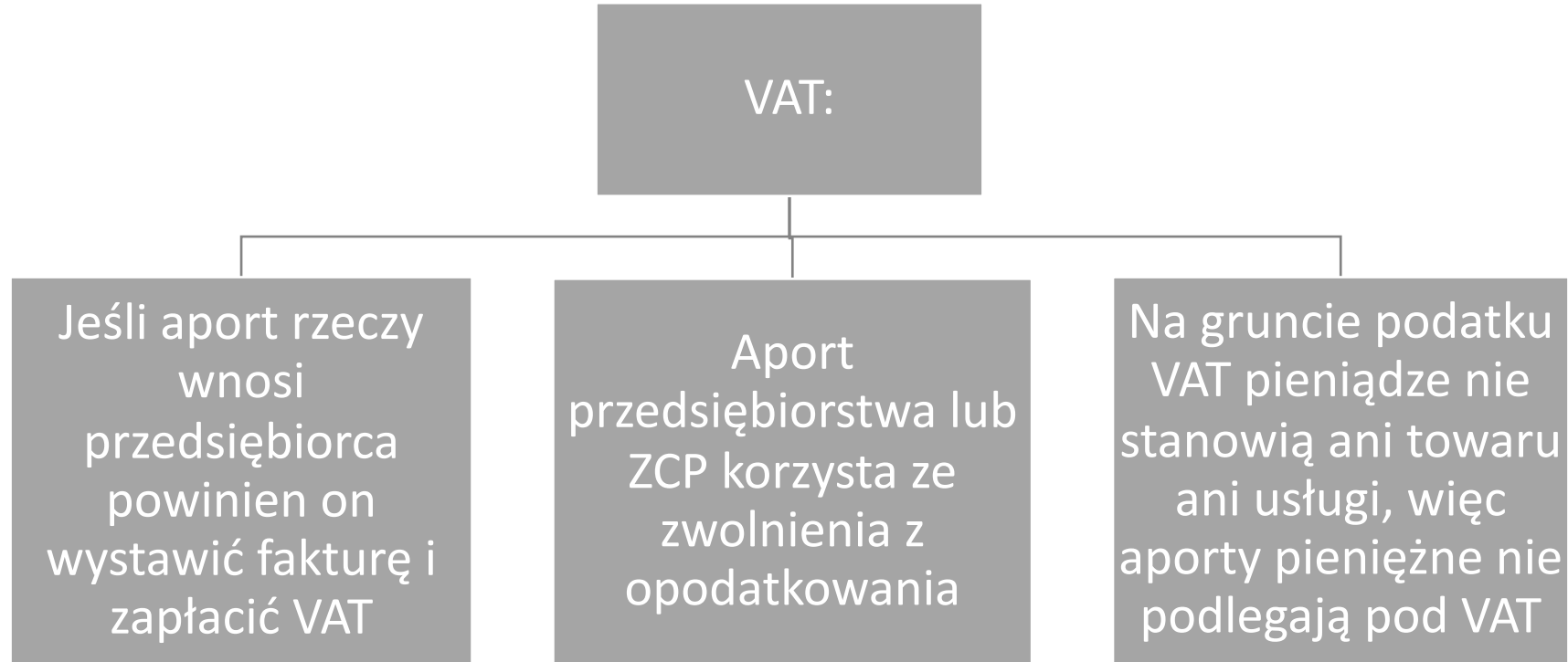
Przeniesienia na spółkę własności
przedmiotu wkładu - w przypadku gdy
spółka lub podwyższenie kapitału
spółki nie podlegają obowiązkowi
rejestracji we właściwym rejestrze
zgodnie z przepisami państwa, w
którym spółka ma siedzibę lub zarząd

Koszty uzyskania przychodów

Dla wspólnika wnoszącego aport do spółki kapitałowej koszty uzyskania przychodów dla powstałego u niego przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny stanowiąc będą:

➤ **wartość początkowa przedmiotu wkładu**, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, **pomniejszona o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych** – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) jest środek trwały,

➤ **faktycznie poniesione**, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) nie jest środek trwały.

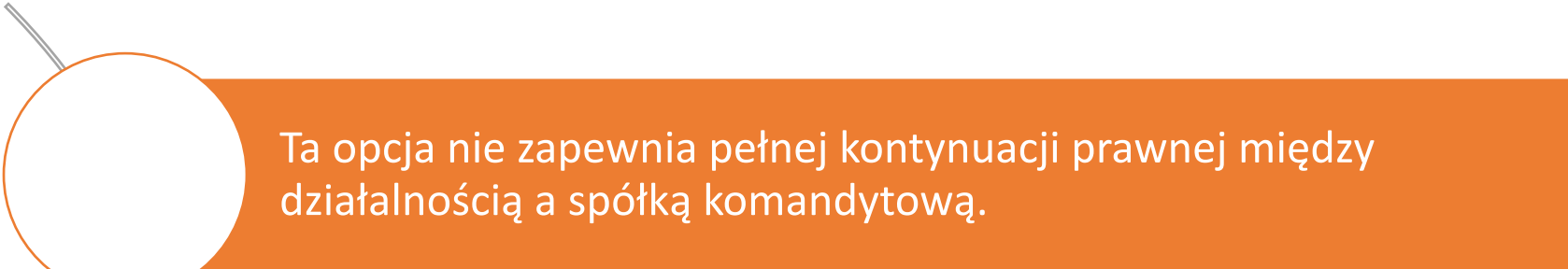


PCC

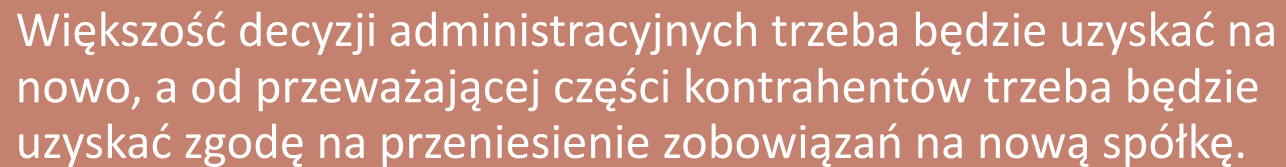
Wniesienie aportu do spółki kapitałowej samo w sobie nie generuje obowiązku podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC). Obowiązek podatkowy w zakresie podatku PCC odnosi się natomiast do zawarcia umowy spółki lub jej zmiany związanej z podwyższeniem kapitału zakładowego takiej spółki. W takiej sytuacji w przypadku, gdy część wkład niepieniężnego uznawana jest za tzw. agio (tj. w zamian za aport wspólnik obejmuje udziały o wartości mniejszej niż aport, a nadwyżka przekazywana jest na kapitał zapasowy), podatek PCC zostanie naliczony wyłącznie w zakresie podwyższenia kapitału zakładowego, nie zaś zapasowego.

Przekształcenie działalności gospodarczej w spółkę komandytową – aport przedsiębiorstwa lub ZCP

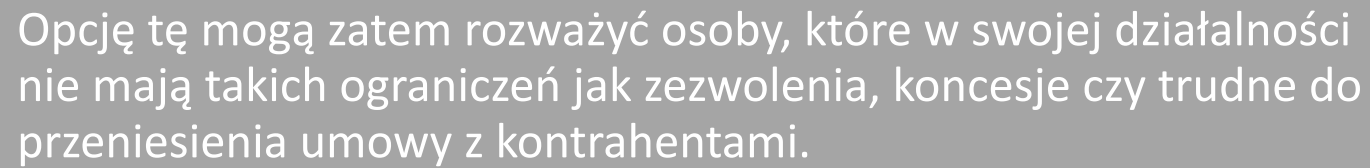
Aport całego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części



Ta opcja nie zapewnia pełnej kontynuacji prawnej między działalnością a spółką komandytową.



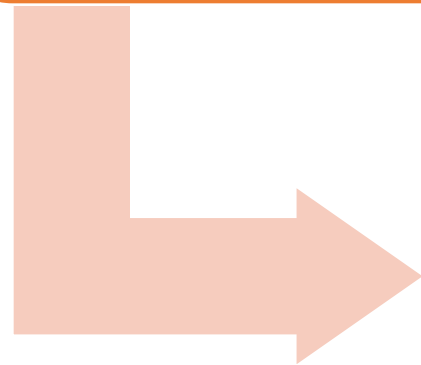
Większość decyzji administracyjnych trzeba będzie uzyskać na nowo, a od przeważającej części kontrahentów trzeba będzie uzyskać zgodę na przeniesienie zobowiązań na nową spółkę.



Opcję tę mogą zatem rozważyć osoby, które w swojej działalności nie mają takich ograniczeń jak zezwolenia, koncesje czy trudne do przeniesienia umowy z kontrahentami.

Osoba fizyczna

- Nie może wystawić faktury z VAT



Aport zorganizowanej
części
przedsiębiorstwa
do spółki
komandytowej

Spółka wystąpi
o nienależny
zwrot VAT



Przestępstwo z
art. 76 § 1
k.k.s.

§ 1. Kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy **wprowadza w błąd właściwy organ narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.**

§ 2. Jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Kodeks karny skarbowy

Art. 16a. [Korekta deklaracji]

§ 1. Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca czynu zabronionego dotyczącego złożenia deklaracji lub przesłania księgi, **jeżeli po jego popełnieniu została złożona organowi podatkowemu prawnie skuteczna korekta deklaracji lub księgi dotycząca obowiązku, którego nieprawidłowe wykonanie stanowi ten czyn zabroniony.**

§ 2. Jeżeli w związku z czynem zabronionym określonym w § 1 nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, przepis ten stosuje się tylko wtedy, **gdy należność ta została uiszczona niezwłocznie**, nie później jednak niż w terminie wyznaczonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.

§ 3. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli przed złożeniem korekty deklaracji lub księgi wszczęto postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub ujawniono w toku toczącego się postępowania przygotowawczego to przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Co się zatem stanie, jak spółka odliczy VAT od transakcji, która nie podlega pod VAT?

Jak było?

O skutkach skorygowania deklaracji przez podatnika mówi art. 16a kodeksu karnego skarbowego. Do końca 2021 r. było tak, że jeżeli podatnik po kontroli skorygował swoje rozliczenia, to urząd skarbowy nie mógł wszcząć postępowania karnoskarbowego, a jeśli było już w toku tzw. postępowanie przygotowawcze, to organ je umarzał.

Jak jest?

Od 2022 r. korekta nie wyklucza już konsekwencji karno-skarbowych. Jeśli organ wszczął postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe albo takie zdarzenia zostaną ujawnione w toku postępowania przygotowawczego, to korekta deklaracji i zapłata podatku po zakończonej kontroli podatkowej w niczym podatnikowi nie pomogą. I tak może zostać on ukarany.

Aport przedsiębiorstwa – co z pracownikami?

W razie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę staje się on z mocy prawa stroną w dotychczasowych stosunkach pracy. W wyniku tej czynności spółka, do której przedsiębiorstwo jest wnoszone, przejmuje umowy z pracownikami i staje się automatycznie, bez konieczności zawierania jakichkolwiek aneksów czy uzyskiwania zgód od pracowników, nowym pracodawcą.

Aport przedsiębiorstwa – sukcesja na gruncie VAT

Dyrektywa VAT w artykule 19 stanowi, że w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że **dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawny przekazującego.**

W świetle wyżej wskazanego przepisu Dyrektywy VAT, przyjęta przez polskiego ustawodawcę regulacja wyłączająca z opodatkowania VAT zbycie (również w formie aportu) przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, **wymaga jednocześnie, aby nabywca był traktowany jako sukcesor prawny zbywającego.**

Obowiązki podatnika wynikające z sukcesji w VAT związane z fakturowaniem

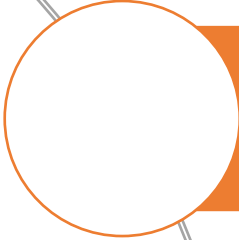
Na tle sukcesji podatkowej powstałej w wyniku aportu przedsiębiorstwa w celu prawidłowego dokumentowania transakcji, faktury można podzielić na dwie następujące grupy:

dokumentujące czynności, dla których obowiązek podatkowy powstanie przed dniem aportu.

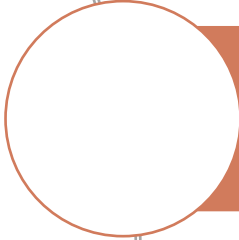
W tym przypadku podmiotem obowiązującym do dokumentacji transakcji (wystawienia faktury) jest **podmiot wnoszący aport**. Jednakże jeśli do dnia aportu faktura nie zostanie wystawiona, to obowiązek ten **przejdzie na podmiot otrzymujący aport** (faktura powinna zawierać wskazywać dane podmiotu otrzymującego aport jako sprzedawcy)

dokumentujące czynności, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstanie w dniu lub po dniu dokonania aportu (dotyczące składników majątku otrzymanego aportem).

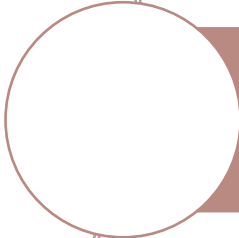
Obowiązek ich wystawienia spoczywa już wyłącznie na podmiocie otrzymującym aport.



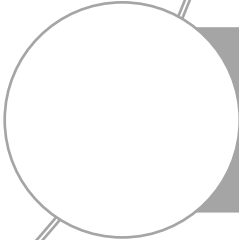
Podmiot do którego wniesiono aport będzie również **uprawniony do uwzględnienia podatku naliczonego z faktur wystawionych przed dniem dokonania aportu na wnoszącego aport, a otrzymanych po dniu tego aportu**. Nie będzie on również zobligowany do skorygowania danych nabywcy widniejących na fakturze sprzedaży (jeżeli wskazany został zbywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa).



W przypadku faktur korygujących otrzymanych od kontrahentów i wystawionych jeszcze na dokonującego aportu, to podmiotem uprawnionym do ich rozliczenia (tj. skorygowania w odpowiedni sposób podatku naliczonego) będzie otrzymujący aport jako następca prawny.



Prawo do odliczenia będzie przysługiwało nabywcy przedsiębiorstwa niezależnie od tego, który podmiot zostanie wskazany na korekcie jako nabywca towaru/usług (zbywca aportu czy nabywca).



Na skutek aportu przedsiębiorstwa, również prawo do ubiegania się zwrot nadwyżki podatku VAT przejdzie na następcę prawnego.

Korekta faktur sprzedażowych wystawionych przez zbywcę przedsiębiorstwa

Jeśli korekta powinna zostać rozliczona za okres wsteczny przypadający na dzień przed dokonaniem aportu (np. korekta dokonana na skutek błędu popełnionego przy wystawianiu faktury sprzedaży) - **podmiotem obowiązującym do dokonania i rozliczenia korekty będzie podmiot wnoszący aport**, który istnieje jako podatnik (uprawniony do korekty deklaracji złożonych za miesiące poprzedzające aport).

Jeśli korekta powinna zostać rozliczona na bieżąco (np. wskutek zmiany okoliczności wynikającej ze zdarzeń następczych w stosunku do wystawienia faktury) - **korekty dokonuje już następca prawny.**

Dziękuję za uwagę!

adwokat i doradca podatkowy

Grzegorz Hatala

 pan_od_podatkov

 pan_od_podatkov