

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Wojciech Dawid Krzeszowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

OPODATKOWANIE WNIESIENIA APORTU LUB SPRZEDAŻY ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Transakcje zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa wiążą się z problemem ich opodatkowania. Dotyczą one podatku dochodowego, podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. W artykule przedstawiono główne zagadnienia z tym związane.

Słowa kluczowe: sprzedaż lub aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa, opodatkowanie zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

1. Wstęp

W procesie przekształceń przedsiębiorstw często można się spotkać z sytuacją zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa¹. Transakcje tego rodzaju wiążą się z różnymi problemami, takimi jak: określenie wyodrębnionej części z całości przedsiębiorstwa, wycena tej jednostki organizacyjnej, opodatkowanie zbycia ZCP itp. W praktyce stosunkowo najczęściej kontrowersji powstaje wokół związanych z tym przepisów podatkowych. W prawie podatkowym przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się 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 [Ustawa o podatku od towarów i usług art. 2, pkt 27e]. Już sama definicja budzi szereg wątpliwości przedsiębiorców, podobnie jak sposób obciążenia podatkiem od towarów i usług, podatkiem dochodowym oraz podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Z uwagi na ramy opracowania w artykule skoncentrowano się tylko na problemach opodatkowania wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

¹ W dalszej części opracowania pojęcie „zorganizowana część przedsiębiorstwa” będzie także zastępowane skrótem „ZCP”.

2. Podatek od towarów i usług a aport lub sprzedaż ZCP

Przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie stosuje się do transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 6, pkt 1]. Poprzez zbycie należy rozumieć wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem tych czynności jak właściciel, np.: sprzedaż, zamianę, darowiznę, przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego (aportu) [Zubrzycki 2013, s. 21]. Operacja ta nie korzysta zatem ze zwolnienia z VAT, lecz jest wyłączona z zakresu obowiązywania ustawy. Nabywca ZCP, w tym z tytułu aportu, staje się następcą prawnym zbywcy, co m.in. implikuje konieczność dokonywania odpowiednich korekt podatku naliczonego, wynikających z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług [Zubrzycki 2013, s. 1547]. Brak opodatkowania jest korzystny z punktu widzenia przedsiębiorcy, gdyż nie wiąże się ze znaczącym ciężarem fiskalnym. Jednocześnie organy skarbowe niejednokrotnie kwestionują zdefiniowaną zorganizowaną część przedsiębiorstwa i nakazują obciążyć omawiane transakcje podatkiem od towarów i usług.

3. Podatek dochodowy od osób fizycznych a aport lub sprzedaż ZCP

Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ustawie o podatku dochodowym jest taka jak w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 5a, pkt 4; Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 4a, pkt 4].

Wniesienie aportu w postaci ZCP przez osobę fizyczną do innych podmiotów (spółek osobowych i kapitałowych) jest zwolnione z podatku dochodowego. Zgodnie bowiem z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnione z opodatkowania są przychody z tytułu aportów wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 21, ust. 1, pkt 50b] oraz wartość nominalna udziałów/akcji w spółce mającej osobowość prawną, objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 21, ust. 1, pkt 109].

Opodatkowanie tej transakcji jest w tym przypadku odroczone do momentu odpłatnego zbycia udziałów/akcji w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci ZCP. Kosztem uzyskania przychodu jest przyjęta do celów podatkowych wartość składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wynikająca z ksiąg i ewidencji, określona na dzień objęcia tych udziałów/akcji, nie wyższa jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22, ust. 1f, pkt 2]. Jak wynika z przepisów, wniesienie części kapitału własnego nie na kapitał podstawowy, tylko jako „agio” (nadwyżka ponad wartość

nominalną udziałów/akcji – jako kapitał zapasowy) będzie skutkować niższymi kosztami uzyskania przychodów i jednocześnie wyższym ciężarem fiskalnym w momencie sprzedaży akcji/udziałów².

W przypadku sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa przez osobę fizyczną opodatkowaniu podlega różnica pomiędzy ceną sprzedaży (określoną w akcie notarialnym, którego data jest równocześnie datą sprzedaży dla celów podatkowych), a wartością podatkową zbywanych składników majątkowych. Transakcja ta jest opodatkowana na zasadach ogólnych, tj. w przypadku podatku liniowego według stawki 19% lub według skali progresywnej (18% i 32%).

Kolejnym istotnym zagadnieniem jest kwestia wyceny składników majątku wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa w nowym podmiocie, do którego został zbyty majątek. W przypadku aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa składniki majątkowe wycenia się w nowej jednostce w następujący sposób [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22, ust. 1k]:

1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych, oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;

2) w wysokości przyjętej do celów podatkowych i wynikających z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia – w przypadku pozostałych składników.

Można powiedzieć, że w sytuacji wniesienia aportu nowa jednostka kontynuuje zasady wyceny przyjęte we wcześniejszym podmiocie. Wskazują na to wyrażenie art. 22g, ust. 14a oraz art. 22h, ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, według których wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu podlegającego przekształceniu i kontynuuje się odpisy amortyzacyjne z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości oraz przyjętą wcześniej metodę amortyzacji.

W przypadku sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa składniki majątkowe będące przedmiotem transakcji wycenia się w nowej jednostce [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22g, ust. 14]:

1) w sytuacji wystąpienia dodatniej wartości firmy – w wartości rynkowej składników majątku, którą określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 19, ust. 3];

2) w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy:

a) składniki majątkowe inne niż środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – w wartości rynkowej;

² Uwaga dotycząca „agio” dotyczy również osób prawnych.

b) środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – w wysokości różnicy między ceną nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi.

W świetle prawa podatkowego przez wartość firmy rozumie się dodatnią różnicę między ceną zorganizowanej części przedsiębiorstwa a wartością rynkową składników majątkowych (aktywów pomniejszonych o długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością) wchodzących w skład kupionej jednostki³ [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 5a, ust. 2 oraz art. 22g, ust. 2]. W odniesieniu do długów i obliczania wartości firmy możliwe są dwa rozwiązania⁴ [Marciniuk (red.) 2010, s. 624]:

1) do kwoty równej należnej zbywcy należy dodać wartość przejętych długów, traktowanych jako element kosztów związanych z zakupem lub

2) uwzględnienie przejmowanych długów jako elementu zmniejszającego łączną wartość składników majątkowych.

Niezależnie od sposobu podejścia wartość początkowa firmy będzie taka sama.

Podejście do wyceny składników majątkowych przedstawiono na przykładzie.

Przykład 1

Spółce z o.o. została sprzedana zorganizowana część przedsiębiorstwa, na którą składały się według wartości rynkowej:

wartości niematerialne i prawne – 500 000 zł,

środki trwałe – 4 500 000 zł,

pozostałe składniki majątku – 1 000 000 zł,

zobowiązania – 1 500 000 zł.

W zamian za aport zostały przyznane udziały o wartości 4 400 000 zł.

Różnica pomiędzy wartością majątku a zobowiązaniami jest równa 4 500 000 zł ($500\,000 + 4\,500\,000 + 1\,000\,000 - 1\,500\,000$). W tej sytuacji powstaje ujemna wartość firmy w wysokości – 100 000 zł. Zgodnie więc z literalnym brzmieniem art. 16g, ust. 10 łączna wartość środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych powinna zostać określona w następujący sposób: $4\,400\,000 - 1\,000\,000 = 3\,400\,000$ zł. Byłoby to jednak błędne rozwiązanie. Można posłużyć się przykładem i założyć, że wartość przyznanych udziałów jest wyższa i równa się 4 600 000 zł (200 000 zł więcej). Wartość firmy jest w tej sytuacji dodatnia: $4\,600\,000 - 4\,500\,000 = 100\,000$ zł. Wartości niematerialne i prawne oraz środki trwałe wycenia się wtedy na poziomie wartości rynkowej, tj. 5 000 000 zł, czyli o 1 600 000 zł więcej. Tak więc w sytuacji wystąpienia ujemnej wartości firmy prawidłowym rozwiązaniem jest powiększenie ceny nabycia o wartość zobowiązań i dopiero tak obliczoną wiel-

³ Wartość firmy może także powstawać przy aportcie ZCP.

⁴ W kwestii podejścia do problemu uwzględnienia zobowiązań w opisywanej sytuacji patrz także [Lis 2005].

kość należy pomniejszać o wartość pozostałych składników majątku⁵, tj.: $4\,400\,000 + 1\,500\,000 - 1\,000\,000 = 4\,900\,000$.

Suma wartości rynkowych składników majątku trwałego jest równa $5\,000\,000$ zł, a więc podatkowa wartość początkowa składników majątku w spółce z o.o. wynosi:

wartości niematerialne i prawne = $4\,900\,000 \times (500\,000/5\,000\,000) = 490\,000$ zł,

środki trwałe = $4\,900\,000 \times (4\,500\,000/5\,000\,000) = 4\,410\,000$ zł,

pozostałe składniki majątku = $1\,000\,000$ zł.

Dokonując wyceny poszczególnych składników majątkowych, należy mieć na względzie zapisy art. 19, ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym precyzuje się konsekwencje w przypadku niewłaściwego oszacowania. Zgodnie z jego treścią, jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organy skarbowe wezwą strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie obiegającej od wartości rynkowej. W przypadku niedokonania zmiany wartości lub braku podania przyczyn takiego podejścia, organ skarbowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego.

4. Podatek dochodowy od osób prawnych a aport lub sprzedaż ZCP

Sposób obciążenia transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w przypadku osób prawnych przedstawia się następująco:

1. W odniesieniu do aportu, w ramach katalogu przychodów, wymienia się tylko wartość akcji/udziałów w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 12, ust.1, pkt 7]. Z kolei do przychodów podatkowych nie zalicza się przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu), wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 12, ust. 4, pkt 3c]. W związku z tym dochód osoby prawnej z tytułu objęcia akcji/udziałów zarówno w spółce kapitałowej, jak i osobowej będzie opodatkowany dopiero w momencie zbycia tych akcji/udziałów. Koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego ich zbycia ustala się w wysokości przyjętej do celów podatkowych wartości składników ZCP, wynikającej z ewidencji określonej na dzień objęcia akcji/udziałów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna

⁵ Oprócz logiki przyjęcia takiego rozwiązania wskazuje na to także treść artykułu 5a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym definiuje się składniki majątkowe jako „aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 22g ust. 3”.

z dnia objęcia [zob. także Nawrot 2011; Małecki, Mazurkiewicz 2011, s. 393; Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 15, ust. 1k, pkt 2].

1. Transakcja sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest opodatkowana na zasadach ogólnych, analogicznie do przypadku osób fizycznych, według stawki 19%.

2. Sposób wyceny składników majątkowych ZCP w nowej jednostce jest analogiczny do zasad obowiązujących w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj.:

a) w przypadku aportu – zakłada kontynuację wyceny z jednostki, która została przekształcona [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 15, ust. 1s oraz 16g, ust. 10a];

b) w przypadku sprzedaży – wycena jest uzależniona od sytuacji wystąpienia dodatniej lub ujemnej wartości firmy; ogólnie jest ona dokonywana na poziomie wartości rynkowej⁶, z wyjątkiem dotyczącym środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w przypadku ujemnej wartości firmy [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16g, ust. 10].

Jak wynika z przedstawionych rozważań, transakcja aportu lub sprzedaży ZCP jest w tym zakresie zbliżona do opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych⁷.

5. Podatek od czynności cywilnoprawnych a aport lub sprzedaż ZCP

Dokonując transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, nie można pominąć przepisów zawartych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z nimi podatkowi temu podlegają umowy sprzedaży, umowy spółki (akty założycielskie) oraz ich zmiany [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 1, ust. 1, pkt 1a, 1k i 2]. Za zmianę umowę spółki uważa się [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 1, ust. 3, pkt 1 i 2]:

- 1) przy spółce osobowej – wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki lub podwyższenie kapitału zakładowego;
- 2) przy spółce kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów;
- 3) przekształcanie lub łączenie się spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego.

Na tej podstawie można powiedzieć, że generalnie zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa będzie wiązać się z podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek zapłaty tego podatku powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (sprzedaży lub wniesienia aportu). Wyjątkiem jest sytuacja wniesienia

⁶ Patrz także art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na temat wyceny rynkowej składników majątkowych.

⁷ Szerzej na temat opodatkowania osób prawnych w zakresie przekształceń [Szymański 2006].

aportu do spółki kapitałowej, kiedy ciężar fiskalny jest ponoszony z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną [art. 3, ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych].

Podstawę opodatkowania stanowi [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 6, ust. 1, pkt 1, 8a i 8b]:

- 1) przy umowie sprzedaży – wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego;
- 2) przy umowie spółki – wartość wkładów do spółki osobowej albo wartość kapitału zakładowego, a przy podwyższaniu kapitału – wartość wkładów powiększających majątek spółki osobowej albo wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy.

Na tym tle, podobnie jak w przypadku podatku dochodowego, pojawia się wątpliwość, czy w przypadku spółki kapitałowej lub spółki komandytowo-akcyjnej opodatkowaniu powinna podlegać całkowita wartość wkładu, czy tylko ta część, która została przekazana na kapitał zakładowy. Zakładając bowiem, że większość kapitału zostałaby potraktowana jako „agio”, to jednocześnie wiązałoby się to ze zdecydowanie niższym ciężarem podatkowym. Niestety, brakuje w tym zakresie konkretnych rozwiązań prawnych. W omawianej sytuacji wskazane jest uzyskanie wiążącej interpretacji podatkowej.

Stawka podatku od czynności cywilnoprawnych [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 7, ust. 1, pkt 1 i 9]:

- 1) przy umowie sprzedaży jest uzależniona od rodzaju poszczególnych składników majątkowych i wynosi 2% dla nieruchomości, rzeczy ruchomych, praw do użytkowania wieczystego, praw do lokalu mieszkalnego lub użytkowego, praw do domu oraz 1% dla innych praw majątkowych (np.: wierzytelności, akcji itp.);
- 2) przy aportcie (od umowy spółki) równa się 0,5%.

W ustawie zawarte są także zwolnienia z opodatkowania tym ciężarem fiskalnym. W odniesieniu do przedstawianego tematu mają one miejsce w sytuacji [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 2, pkt 4 oraz pkt 6c]:

- 1) czynności innych niż umowa spółki lub jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług;
- 2) czynności innych niż umowa spółki lub jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona z podatku od towarów i usług (z wyjątkiem: umów sprzedaży, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu lub udział w tych prawach, a także umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych);
- 3) umów spółki oraz ich zmian związanych z wniesieniem do spółki kapitałowej w zamian za jej udziały lub akcje przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jej zorganizowanej części [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 2, ust. 1, pkt 6c]; brak obowiązku zapłaty podatku będzie więc dotyczyć przypadku

wniesienia aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ramach spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych⁸.

Ponadto zwolnieniem z podatku od czynności cywilnoprawnych⁹ jest objęta sprzedaż [Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, art. 9, pkt 2 i 6]:

- 1) nieruchomości lub ich części wraz z częściami składowymi (z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części) znajdujących się na obszarze miast;
- 2) rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1000 zł.

6. Zakończenie

Podobnie jak w wielu innych sytuacjach prawo podatkowe w zakresie transakcji aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie jest jednoznaczne i budzi liczne wątpliwości przedsiębiorcy dokonującego przekształceń własnościowych. W celu uniknięcia kłopotów z organami fiskalnymi wskazane jest w omawianym procesie korzystanie z usług firm doradczych oraz posiadanie wiążących interpretacji podatkowych w odniesieniu do konkretnego przypadku. Analiza rozwiązań prawnych w tym zakresie wskazuje, że zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest bardziej opłacalne niż pojedynczych składników majątkowych ze względu na brak ciężaru fiskalnego w postaci podatku od towarów i usług oraz możliwość odroczenia zapłaty podatku dochodowego do momentu sprzedaży akcji/udziałów otrzymanych w zamian za aport w postaci ZCP.

Literatura

- Lis K., *Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – skutki podatkowe*, „Serwis Finansowo-Księgowy” nr 43 z 25.10.2005 r.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT – podatki i rachunkowość*, LEX Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych 2010*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Nawrot R., *Zbycie udziałów lub akcji – konsekwencje w zakresie podatków dochodowych*, „Biuletyn Rachunkowości” nr 22 z 15.11.2011 r.
- Szymański K., *Opodatkowanie spółek kapitałowych – połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2006.
- Śmigórski R., *Nie powinno być PCC od aportu przedsiębiorstwa*, „Rzeczpospolita” z 1.03.2010 r.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2013 – Tom I*, Unimex, Wrocław 2013.

Dokumenty

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. nr 80 poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1529, 1540 z późn. zm.).

⁸ W kwestii podatku od czynności cywilno-prawnych patrz także [Śmigórski 2010].

⁹ Patrz także art. 9, pkt 11, w którym opisano zwolnienia w innych, rzadziej spotykanych sytuacjach.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.).

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2010 r. nr 101, poz. 649 z późn. zm.).

Ustawa o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

TAXATION OF A CONTRIBUTION IN KIND OR OF THE SALES OF AN ORGANIZED PART OF AN ENTERPRISE

Summary: The sales and contribution in kind of an organized part of an enterprise entail taxation issues. They concern Income Tax, Value Added Tax as well as Tax on Civil Law Transactions. The paper presents key issues on the above problem.

Keywords: sale or a contribution in kind of an organized part of an enterprise, taxation of an organized part of an enterprise.