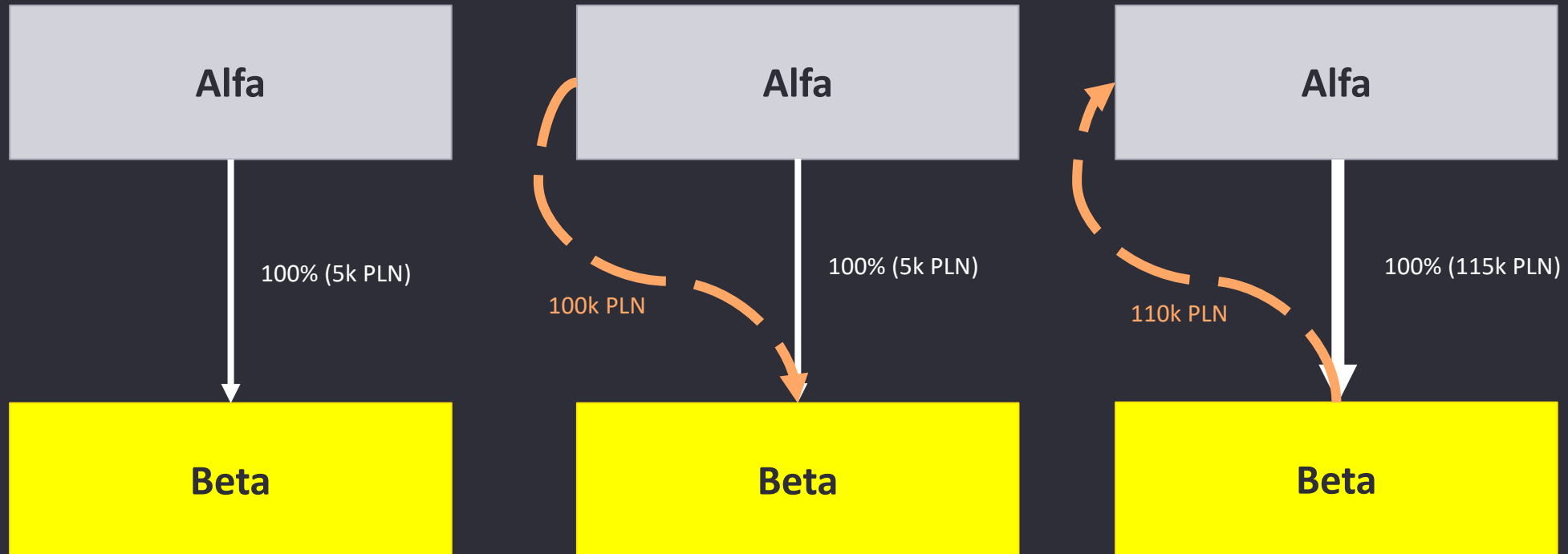


„Konwersja” wierzytelności na kapitał

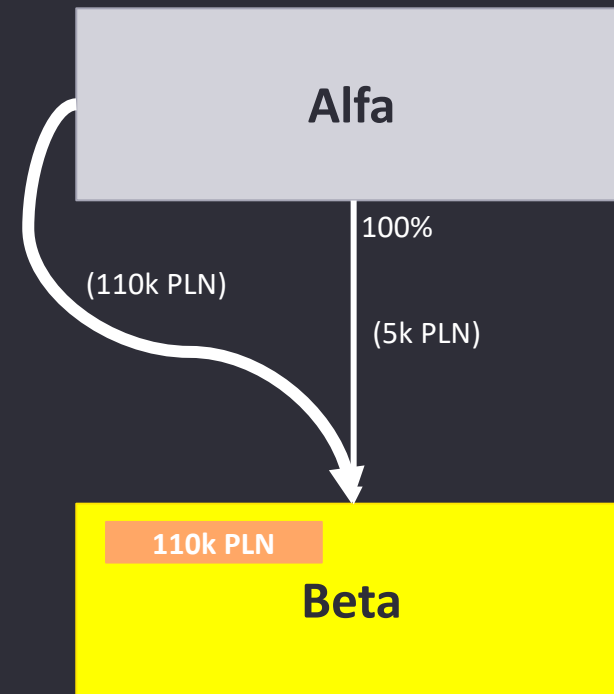
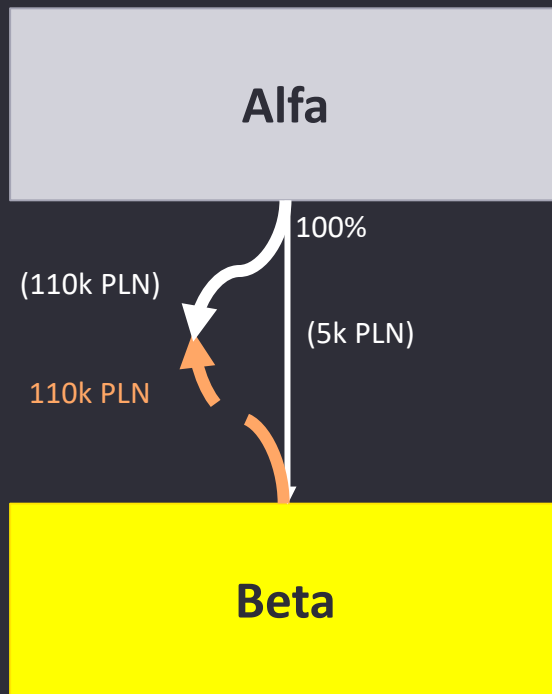
Michał Goj, 3 czerwca 2022 r.

I MAZOWIECKA DEBATA O PODATKACH I PRAWIE

Stan faktyczny



Stan faktyczny – bez transferu gotówki



Charakter wkładu – pieniężny czy niepieniężny



	Wkład pieniężny	Aport (I)	Aport (II)
Odsetki	10	0	0
Objęcie - przychód	0	110	110
Objęcie KUP	0	(100)	0
Zbycie - przychód	200	200	200
Zbycie KUP	(110)	(110)	(110)
Dochód	100	100	200

Z orzecnictwa – istota sporu

„(...) potrącenie jest formą wygaszania istniejących wierzytelności prowadzącą do umorzenia wzajemnych należności i zobowiązań. Kompensata nie prowadzi zatem do realizacji świadczeń wzajemnych, a jedynie do zaliczenia jednej wierzytelności na poczet drugiej, przy czym wierzytelności umarzają się do wierzytelności niższej, a zobowiązania wzajemne wygasają. Przyjęta przy kompensacie forma wykonania świadczenia jest więc czym innym niż spełnienie świadczenia poprzez zapłatę. Oznacza to, że w związku z potrąceniem części wierzytelności udziałowca wobec spółki z częścią wierzytelności spółki wobec udziałowca, nie dochodzi w ten sposób do faktycznego przekazania środków pieniężnych, a więc nie dochodzi do wniesienia wkładu pieniężnego. Przedmiotem rozważanych czynności i świadczeń nie jest pieniądź, ale wierzytelności o określonej w pieniądzu wartości, co niewątpliwie nie stanowi tożsamyh pojęć prawnych.”

Wyrok NSA z 7 października 2021 r. II FSK 277/19
za wyrokiem NSA z 12 czerwca 2019 r. sygn. akt II FSK 1994/17

„Za utrwalony w orzecznictwie sądowym należy uznać pogląd, że - tak jak w rozpoznawanej sprawie - konwersja wierzytelności na kapitał dłużnika nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, bo ten można zrealizować tylko przez wpłatę gotówki lub przy użyciu pieniądza bankowego”

Uchwała NSA z 14 czerwca 2021 r. II FPS 2/21

Z orzecznictwa – istota sporu

„wbrew twierdzeniom skargi kasacyjnej art. 14 par. 4 Ksh nie przesądza pieniężnego charakteru konwersji wierzytelności na udziały. Trafnie wskazano przy tym w skardze kasacyjnej, że Kodeks spółek handlowych, podobnie zresztą jak i poprzednio obowiązujący Kodeks handlowy, nie definiują pojęć wkład pieniężny czy niepieniężny /aport/ jak form pokrycia kapitału w spółce z o.o., jak również technicznego sposobu realizacji wniesienia tego wkładu na pokrycie kapitału zakładowego. Ustawodawca wprowadzając ten dychotomiczny podział wkładów przeciwstawił wkład niepieniężny, wkładowi pieniężnemu, a to logicznie oznacza, że przedmiotem wkładu niepieniężnego może być wszystko to co - nie będąc pieniądzem - przedstawia wartość ekonomiczną. Kwestią nieistotną jest- albowiem organy nie kwestionowały podobnie jak sąd rejestrowy /bo na gruncie art. 14 par. 4 Ksh - nie mogły kwestionować/ wartości wkładu niepieniężnego i jego zdolności aportowej.”

Wyrok NSA z 28 lutego 2005 r. FSK 1434/04

„O tym, czy konwersja wierzytelności przysługującej wspólnikowi wobec spółki na udziały przybierze postać wkładu pieniężnego lub niepieniężnego decyduje treść uchwały Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników spółki.”

Wyrok NSA z 14 grudnia 2004 r. FSK 2066/04

KSH – wybrane regulacje

Art. 14. § 1. Przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej albo przeznaczonego na kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług.

§ 2. W przypadku gdy wspólnik albo akcjonariusz wniósł wkład niepieniężny mający wady, jest on zobowiązany do wyrównania spółce kapitałowej różnicy między wartością przyjętą w umowie albo statucie spółki a zbywczą wartością wkładu. Umowa albo statut spółki może przewidywać, że spółce przysługują wówczas także inne uprawnienia.

§ 3. (uchylony).

§ 4. Wspólnik i akcjonariusz nie może potrącać swoich wierzytelności wobec spółki kapitałowej z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów albo akcji. Nie wyłącza to potrącenia umownego.

Art. 158. § 1. Jeżeli wkładem do spółki w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów.

§ 1¹. W przypadku spółki, której umowę zawarto przy wykorzystaniu wzorca umowy na pokrycie kapitału zakładowego wnosi się wyłącznie wkłady pieniężne. Pokrycie kapitału zakładowego powinno nastąpić nie później niż w terminie siedmiu dni od dnia jej wpisu do rejestru.

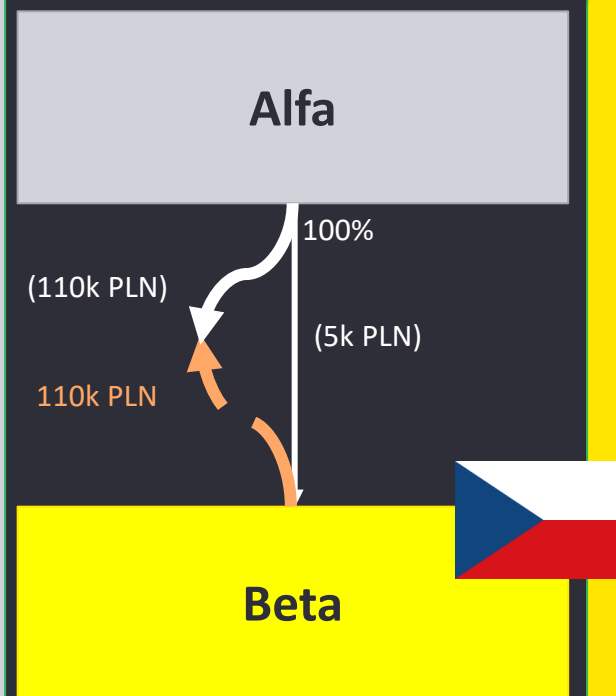
§ 1². Podwyższenie kapitału zakładowego dokonywane po wpisie do rejestru spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, może być pokryte wyłącznie wkładami pieniężnymi, jeżeli zmiany umowy spółki dokonano przy wykorzystaniu wzorca uchwały zmieniającej umowę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a w przypadku gdy zmiany umowy spółki dokonano w formie aktu notarialnego - także wkładami niepieniężnymi.

Gdy pojawia się prawo obce

Pozostaje w związku z tym ocenić, czy w stanie faktycznym rozpatrywanej sprawy można było pominąć, jak uczyniły to z naruszeniem art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 121 § 1, art. 180 § 1, art. 191, art. 194 § 1 o.p. organ podatkowy oraz WSA w Krakowie, jaki wkład został zarejestrowany zgodnie z prawem handlowym państwa siedziby spółki, do której został wniesiony.

Organ podatkowy powinien ocenić przedłożone przez skarżącą dowody wskazujące na charakter wniesionego wkładu.

Nie można uprzedzać wyników tej oceny. **Należy w każdym razie podzielić pogląd, że nieprawidłowe jest odwołanie się do polskiego prawa i polskiej doktryny prawa handlowego dla uzasadnienia tezy, że do spółki zależnej czeskiej został wniesiony aport i dla tej czynności należy określić skutki podatkowe.** Z tego względu rozpatrywanie pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej jest przedwczesne.



Organy te miały bowiem obowiązek w stosunku do rezydenta (...), zastosować polskie przepisy podatkowe, a pojęcia nieo określone w tych przepisach – interpretować z uwzględnieniem krajowego prawa handlowego. Wynika on wprost z art. 2 Konstytucji i art. 120 o.p. i stanowi również odzwierciedlenie zasady racjonalnego ustawodawcy.

Przeczyłoby jej zobowiązanie organów do posługiwania się ustawodawstwem obcym przy każdej czynności prawnej w sferze obrotu prywatnego z elementem zagranicznym. **Organy musiałyby stosować przepisy obce, które w sytuacjach skrajnych mogłyby w ogóle nie mieć odniesienia w polskim systemie prawa cywilnego (handlowego).** Jest to zatem możliwe tylko w sytuacji, kiedy wynika to z przyjętych przez Polskę zobowiązań międzynarodowych. W związku z powyższymi rozważaniami należało uznać za niezasadne wszystkie zarzuty materialne i procesowe odnoszące się do zagadnienia stosowania polskiego prawa podatkowego i tłumaczenia zwrotów w nim użytych polskimi przepisami np. prawa handlowego.

W stronę rozsądnego efektu podatkowego

Z uchwały NSA II FPS 2/21:

- Prezentowana w dominującej grupie orzeczeń wykładnia językowa art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r. nie prowadziła do jednoznacznych wniosków, że wartości wierzytelności własnej z tytułu udzielonej pożyczki nie należy do kategorii kosztów, o których mowa w tym przepisie.
- Ponieważ kwestia powstania prawa majątkowego w postaci wierzytelności z tytułu udzielonej pożyczki unormowana jest w przepisach prawa cywilnego, więc przy braku samodzielnej regulacji tego zagadnienia w przepisach prawa podatkowego, niezbędne jest uwzględnienie ustaleń doktryny tej gałęzi prawa.
- Pod pojęciem nabycia w ujęciu cywilistycznym może kryć się zarówno nabycie pierwotne, jak i nabycie wtórne. (...) Z nabyciem o charakterze pierwotnym mamy zaś do czynienia w sytuacji, gdy do powstania prawa dochodzi w wyniku zdarzenia, które prowadzi do wykreowania określonego prawa, w tym wypadku udzielenia pożyczki (art. 720 k.c.).
- W sensie zatem zarówno cywilnoprawnym jak i ekonomicznym konfuzja zobowiązania ma identyczne skutki jak wykonanie (spłata, uregulowanie) wierzytelności, np. przy zobowiązaniu z tytułu udzielonej w pieniądzu pożyczki, poprzez dokonanie jej zwrotu również w formie pieniężnej.
- Sytuacja, w której podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych (prawnych) uzyskuje przychód, ale nie ma możliwości uwzględnienia kosztów jego uzyskania, nie może być zaakceptowana. Przemawia przeciwko temu nie tylko sama nazwa podatku (podatek dochodowy, a nie przychodowy), ale także argument z zakresu fundamentalnych założeń konstrukcyjnych podatku

Michał Goj, *EY*

Email: Michal.Goj@pl.ey.com

Tel: 660 440 216

