

Warszawa, dnia 2 marca 2018 r.

Poz. 17

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD6.8201.1.2018

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 1 marca 2018 r.

w sprawie określenia, czy wniesienie wkładu pieniężnego do spółki lub spółdzielni powoduje powstanie przychodu po stronie podmiotu wnoszącego

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁾, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 r., w zakresie określenia, czy przychód, o którym mowa w tym przepisie powstaje w sytuacji wniesienia do spółki (będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych) lub spółdzielni wkładu pieniężnego.

Ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³⁾, z dniem 1 stycznia 2018 r. dokonana została zmiana treści przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem tego przepisu, przychodem jest „wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze; 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, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.”.

Na tle nowego brzmienia art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pojawiły się wątpliwości dotyczące tego, czy wniesienie do spółki wkładu pieniężnego powoduje powstanie przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Literalne brzmienie przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych może prowadzić do wątpliwości i wniosków, iż przepis ten kreuje przychód w związku z wniesieniem do spółki wkładu pieniężnego. Interpretacja taka jest jednak nieprawidłowa – przepis ten obejmuje swoim zakresem

¹⁾ Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2017 r. poz. 2343, ze zm.

³⁾ Dz. U. z 2017 r. poz. 2175.

wyłącznie wkłady niepieniężne. Wynika to zarówno z istoty omawianej regulacji (jej celu), jak również z samego brzmienia ww. przepisu.

Celem przepisu art. 12 ust.1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest opodatkowanie, na moment wniesienia wkładu, ewentualnego dochodu („cichych rezerw”) skutkującego przeniesieniem własności (zbyciem) danego składnika majątku podatnika. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki oznacza bowiem dla podmiotu wnoszącego taki wkład zbycie składnika majątkowego (w sensie ekonomicznym operacja ta jest tożsama ze sprzedażą). Z uwagi na zasadę nominalizmu takie „ciche rezerwy” nie powstają w przypadku wniesienia wkładu pieniężnego. Przekazanie środków pieniężnych tytułem wkładu jest zatem (u wnoszącego taki wkład) ze swej istoty kategorią nie stanowiącą przychodu podatkowego.

Taką wykładnię omawianego przepisu potwierdza również dalsza jego treść, zgodnie z którą „(...) 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 (...)”. Przepis zatem odnosi się w swojej treści do wkładu niepieniężnego.

Potwierdzeniem powyższego jest również uzasadnienie do projektu ustawy (druk sejmowy nr 1878), która zmieniła brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z nim „(...) zmiana w pkt 7 ma związek z poszerzeniem zakresu stosowania tzw. małej klauzuli unikania opodatkowania (dotychczasowe art. 10 ust. 4-6) na wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części; sama zmiana w pkt 7 (skreślenie zastrzeżenia odnoszącego się do ZCP) koresponduje ze zmianą dokonaną w art. 12 ust. 4 pkt 25 i ma charakter wyłącznie legislacyjny. Polega ona na przeniesieniu części normy z art. 12 ust. 1 pkt 7 do dodawanego art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b. (...)”. Uzasadnienie to wyraźnie wskazuje, iż zmiana treści art. 12 ust. 1 pkt 7 **nie miała na celu** poszerzenia jego zakresu o wnoszenie wkładów pieniężnych.

Uwzględniając powyższe, należy podkreślić, iż art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych **nie obejmuje swoim zakresem przypadków wnoszenia do spółki lub spółdzielni wkładów pieniężnych**. A zatem wniesienie wkładu pieniężnego do spółki lub spółdzielni w dalszym ciągu nie powoduje powstania – po stronie podmiotu wnoszącego – przychodu.

Minister Finansów: z up. P. Gruza