

OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG WNOSZENIA WKŁADÓW NIEPIENIĘŻNYCH (APORTÓW)

Ogólne zasady

PODSTAWY PRAWNE

Z dniem 1 grudnia 2008 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336), które zastąpiło dotychczas obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.).

Zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 6 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r., wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego były zwolnione od podatku od towarów i usług. W nowym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. nie przewidziano zwolnienia od podatku dla aportów, co oznacza, że **od dnia 1 grudnia 2008 r. wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według ogólnych zasad.**

W ww. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r., wprowadzono przepis przejściowy w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wniesienia aportu (§ 38 rozporządzenia). W okresie pomiędzy 1 grudnia 2008 r. a 31 marca 2009 r., **przewidziano możliwość stosowania przez podatnika zwolnienia.** Zatem do 31 marca 2009 r. podatnicy, dokonując aportu, mogli (nie mieli obowiązku) zastosować zwolnienie od podatku. Po tej dacie, wnoszenie wkładów niepieniężnych do spółek prawa handlowego lub cywilnego podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach, określonych w przepisach o podatku od towarów i usług, w zależności od przedmiotu aportu.

Podsumowując:

- do dnia 30 listopada 2008 r. wnoszenie aportów było zwolnione od podatku od towarów i usług;
- w okresie od dnia 1 grudnia 2008 do dnia 31 marca 2009 r. wnoszenie aportów podlegało co do zasady opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednak podatnicy mieli możliwość wyboru zwolnienia od podatku od towarów i usług;
- od dnia 1 kwietnia 2009 r. wnoszenie aportów do spółek prawa handlowego i cywilnego podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów usług na zasadach ogólnych.

OGÓLNE ZASADY OPODATKOWANIA APORTÓW

Wniesienie aportu stanowi czynność o charakterze odpłatnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według ogólnych zasad.

Podleganie opodatkowaniu czynności wniesienia aportów oznacza, że:

1. czynność wniesienia aportu będzie podlegała opodatkowaniu, jeśli wnoszącym aport będzie podatnik VAT;
2. wniesienie aportu będzie podlegało opodatkowaniu, jeśli przedmiotem aportu jest czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług;
3. aport będzie podlegał opodatkowaniu w sposób uzależniony od tego, co jest przedmiotem aportu.

Przykład:

Pan X, nie prowadzący działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług i niebędący w związku z tym podatnikiem VAT, wnosi tytułem wkładu do spółki z o.o. nieruchomość gruntową przeznaczoną na cele budowlane, wchodzącą uprzednio w skład jego majątku osobistego.

Czynność ta nie będzie podlegała opodatkowaniu, ponieważ opodatkowaniu podatkiem od towarów usług podlegają czynności wykonywane przez podatników VAT w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

SPOSÓB OPODATKOWANIA

Czynność wniesienia aportu (w zależności od jego przedmiotu) może spełniać przesłanki uznania jej za dostawę towarów w świetle art. 7 (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel) lub za świadczenie usług w świetle art. 8 (każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów, w szczególności przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych).

Czynność wniesienia aportu może spełniać przesłanki uznania jej za dostawę towarów lub za świadczenie usług.

Dostawa towarów:

Przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) mogą być towary. W takiej sytuacji, wniesienie aportu do spółki, wiążące się z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, będzie traktowane jak dostawa towarów, w rozumieniu art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług i będzie podlegało opodatkowaniu w sposób właściwy dla danego towaru. Możliwe będą tym samym sytuacje, gdy wniesienie aportu będzie opodatkowane stawką podstawową lub stawką obniżoną, bądź też będzie zwolnione od podatku.

Przykład 1:

Spółka z o.o., będąca podatnikiem VAT, wnosi do innej spółki z o.o. jako aport w celu pokrycia udziałów, grunt budowlany.

Czynność tę uznać należy za dostawę towarów opodatkowaną stawką podstawową 22%.

Przykład 2:

Spółka z o.o., będąca podatnikiem VAT, wnosi do innej spółki z o.o. jako aport maszyny poligraficzne do pisma Braille'a (których dostawa jest opodatkowana stawką obniżoną 7% VAT – poz. 93 zał. 3 do ustawy o podatku od towarów i usług).

Czynność tę uznać należy za dostawę towarów opodatkowaną stawką 7%.

Przykład 3:

Spółka A (będąca spółką z o.o.), prowadząca działalność na rynku medycznym, wnosi w kwietniu 2009 r. do innej spółki z o.o. jako aport samochód, który nabyła w czerwcu 2008 r. Ponieważ spółka A przeznaczyła samochód wyłącznie na potrzeby świadczonych przez siebie usług w zakresie ochrony zdrowia (których świadczenie jest zwolnione od VAT), nie przysługiwało jej przy nabyciu samochodu prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Ponieważ spółka A używała samochód ponad pół roku, samochód spełnia więc przesłanki uznania go za towar używany. Ponieważ przy nabyciu samochodu spółka nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego, czynność wniesienia samochodu jako aport będzie zwolniona od podatku od towarów usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Podane przykłady mają charakter ogólny i nie odnoszą się np. do podmiotów korzystających ze zwolnienia podmiotowego. W takim bowiem przypadku należy jeszcze uwzględnić przepisy art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług.

UWAGA!

W sytuacji, gdy przedmiotem aportu będzie przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, czynność wniesienia aportu nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów usług (zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa).

Świadczenie usług

Zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, przez świadczenie usług rozumie się 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, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej.

W sytuacji, gdy przedmiotem aportu będą prawa do wartości niematerialnych i prawnych, czynność wniesienia aportu będzie świadczeniem usługi, w świetle ww. art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Przykład:

Spółka A, posiadająca patent na pewien wynalazek, wnosi patent jako aport do spółki B. Czynność ta będzie opodatkowana stawką podstawową 22%, jako świadczenie usługi polegającej na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych i prawnych, dla których nie przewidziano stosowania stawek obniżonych.

Podsumowując:

W sytuacji, gdy wnoszącym aport jest podatnik VAT, a przedmiotem aportu jest towar lub usługa, należy określić sposób opodatkowania (właściwą stawkę, zwolnienie lub wyłączenie), w zależności od tego, co jest przedmiotem aportu.

ODLICZENIE I KOREKTA PODATKU

Unormowanie, zgodnie z którym aporty wnoszone do spółek były zwolnione od podatku od towarów usług, uniemożliwiało (co do zasady) podatnikom odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu towarów, wniesionych następnie do spółek jako wkład niepieniężny.

Rozwiązanie obowiązujące od dnia 1 grudnia 2008 r., polegające na opodatkowaniu na zasadach ogólnych wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółek, umożliwia podatnikom odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług, wnoszonych następnie jako aport do spółek – jeżeli oczywiście są one opodatkowane, a nie zwolnione.

Gdy towary lub usługi zostaną po dniu 31 marca 2009 r. (lub po dniu 30 listopada 2008 r. przy wyborze opcji opodatkowania) wniesione jako aport do spółki i są opodatkowane, podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów bądź usług, na zasadach określonych w ustawie o podatku od towarów i usług.

Podatnicy, którzy przy nabyciu określonych towarów bądź usług, rozliczali podatek naliczony strukturą sprzedaży (zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług), przy wniesieniu tych towarów bądź usług do spółek jako aportu po dniu 31 marca 2009 r. (lub po dniu 30 listopada 2008 r. przy wyborze opcji opodatkowania), będą dokonywali jednorazowej korekty w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty, traktując te towary lub usługi jako przeznaczone do działalności opodatkowanej lub zwolnionej (art. 91 ust. 4 – 6 ustawy o podatku od towarów i usług).

Należy również zwrócić uwagę na przepis art. 91 ust. 9, zgodnie z którym w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W przypadku wniesienia aportem do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, spółka ta będzie kontynuatorem ewentualnych korekt podatku w odniesieniu do towarów bądź usług, wchodzących w skład przedsiębiorstwa.

DOKUMENTOWANIE

Wniesienie aportu, stanowiące dostawę towarów lub świadczenie usług, powinno być udokumentowane przez wnoszącego aport fakturą VAT wystawioną na spółkę do której wnoszony jest aport, o ile podmiot dokonujący wniesienia aportu jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy. Obowiązek wystawienia takiej faktury wynika z art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Faktura VAT stwierdzająca wniesienie aportu powinna zawierać takie same elementy jak faktura dokumentująca inną dostawę towarów, czy świadczenie usług, a zatem będą miały do takiej faktury zastosowanie ogólne przepisy dotyczące wystawiania faktur zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337). Oznacza to, że fakturę dokumentującą wniesienie aportu, co do zasady, wystawia się nie później niż siódmego dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (por. § 9 ww. rozporządzenia).